

#11.2015



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

# iltributo

- › Magica Digital Tax
- › Verifiche “a tavolino” senza contraddittorio preventivo: atti impositivi con le ore contate?
- › Spese per sponsorizzazioni e loro deducibilità
- › Le novità del Decreto Crescita e Internazionalizzazione
- › La disciplina della valorizzazione dei beni nell’operazione di trasferimento in Italia di società non residenti: l’interpretazione delle disposizioni in materia fino alle recentissime novità normative
- › La sentenza Taricco: scenari di possibili conflitti tra ordinamento italiano e ordinamento UE. Una questione di sovranità?



#11.2015

## Approfondimento online - Anno 1

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per ricevere l'approfondimento e le news  
direttamente nella tua casella di posta!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf al suo indirizzo e-mail
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell'Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantire la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



## Magica Digital Tax

di Davide Giacalone

....02

## Approfondimento

### Verifiche “a tavolino” senza contraddittorio preventivo: atti impositivi con le ore contate?

....04

di Barbara Ianniello

### Spese per sponsorizzazioni e loro deducibilità

....10

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

### Le novità del Decreto Crescita e Internazionalizzazione

....13

di Paolo Soro

### La disciplina della valorizzazione dei beni nell'operazione di trasferimento in Italia di società non residenti: l'interpretazione delle disposizioni in materia fino alle recentissime novità normative

....26

di Vincenzo Castellano e Pietro Rossomando

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Giustizia dell'Unione Europea

#### *La sentenza Taricco: scenari di possibili conflitti tra ordinamento italiano e ordinamento UE. Una questione di sovranità?*

....32

(Corte di Giustizia dell'UE, sentenza del 8 settembre 2015, C 105/14)

**commento di Domenico Pignoloni**

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Giustizia dell'UE, sentenza del 8 settembre 2015, C 105/14

....41

# Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A  
CANONE  
ZERO**

**PRINCIPALI  
OPERAZIONI  
GRATUITE**

**PRELIEVO  
DA TUTTI GLI  
SPORTELLI  
AUTOMATICI  
GRATIS**

**MASSIMO DORIS**  
Amministratore Delegato  
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®

## Il Punto

Magica Digital Tax\*\*

di Davide Giacalone 

E' la magia della *Digital Tax*. O il trucco, più propriamente. Il prestigiatore attira l'attenzione del pubblico sulla mano che volteggia, sì che tutti parlino della tassa prima ripudiata e poi adottata, ma il prodigio si produce altrove, nelle poste del bilancio. Poco importa che Matteo Renzi si sia contraddetto, che son cose cui fanno caso solo quei maniaci sfaccendati che tengono il conto di ciò che gli altri dicono, quel che importa è che, come per magia, nel bilancio dello Stato compaiono, per il 2017, o forse anche per il 2016 (lo sapremo fra breve), 2 o 3 miliardi in più. Magari poi non ci saranno, ma cosa volete che importi all'odierno mago. Il 2018 è meta lontana. Post elettorale.

L'idea di tassare i colossi del digitale non è nuova, ma un anno fa Renzi la dileggiò. Gli diedi ragione. Allora. Il succo è: le multinazionali che operano nel mondo della rete, per sua natura extraterritoriale, o le tassi con forza e sistema multinazionale o non ci riesci. Fare una tassa nazionale per un consumo multinazionale significa svantaggiare i cittadini di un solo Paese. Difatti, funzionerebbe così: se il flusso di ricchezza, dall'Italia, supera i sei mesi di durata e i 5 milioni di euro si applica un prelievo del 25%, direttamente dai bonifici bancari o dai pagamenti con carta di credito. Solo che gli acquisti di applicazioni sono nell'ordine dei centesimi, raramente di pochi euro, e si pagano da un account, appositamente aperto. Se mi trovo nel Regno Unito e compio un'operazione di quel tipo, con il mio telefono italiano, a quale Paese s'intesta la transazione? Se opero in Italia, ma ho aperto un account negli Usa, chi è che sta comprando e da dove? Complicato, considerato che il virtuale non passa dalle dogane. Le tifose della tassa sono le compagnie telefoniche, tristi per essere state declassate a facchini di preziose valige altrui. Le stesse compagnie che mantengono il pagamento del roaming europeo, della serie: finché c'è rendita che la concorrenza attenda.

Per tutto questo aveva senso attendere la legislazione europea, di portata almeno continentale (e non è detto che basti). Qui arriva la furbata: l'Italia anticipa la normativa europea, immaginandola sulla scia delle indicazioni Ocse, così si sente autorizzata a iscrivere a bilancio ipotetiche entrate che hanno la seria possibilità di restare ipotetiche. La Commissione, suppongono gli ideatori, non potrà che inchinarsi, visto che ci limitiamo ad arrivare prima colà ove gli altri ci raggiungeranno. Ammesso e non concesso che sia così, resta che quei miliardi sono ipotetici: mi mettono una tassa del 25% su 90 centesimi? Contabilizzarla e riscuoterla costerà più di quel che vale.

Dicono: la tassa non è sui cittadini, ma sulle multinazionali, e non colpisce i nostri innovatori digitali. Sì, lallero. Apple non gira per l'Italia cercando di vendere app, sono i consumatori italiani che decidono di usarle, dopo averne acquistato i terminali (tassati). A chi applico il prelievo? Non a caso sul pagamento e non sull'incasso, quindi su chi paga. In quanto agli innovatori digitali, o hanno già sede all'estero o conviene loro farsi pagare in caciotte e salami, tanto è alta la pressione fiscale e ritardati i pagamenti della pubblica amministrazione. Non sono colpe di un

\*\*= Pubblicato da Libero - [www.davidegiacalone.it](http://www.davidegiacalone.it) @DavideGiac

solo governo, ma neanche può sostenersi che la musica sia cambiata. Sta di fatto, comunque, che l'idea satanica è quella di tassare il digitale, laddove sarebbe sensato detestare l'ennesimo anno scolastico analogico. Agli studenti preleveremo il 25% del pagamento, se il dizionario volessero scaricarlo con una app, mentre li costringiamo a comprare quintalate di libri di testo. Nel mercato digitale avremo qualche problema, ma a tipografie staremo messi che è una bellezza.



## Verifiche “a tavolino” senza contraddittorio preventivo: atti impositivi con le ore contate?

di Barbara Ianniello

Avvocato Tributarista

*Sotto la spinta della giurisprudenza comunitaria, si allargano le crepe sul terreno delle attività di verifica anteriori all’emissione degli avvisi di accertamento.*

*A riaccendere il (mai sopito) dibattito sulle garanzie endoprocedimentali del contribuente è la Sesta Sezione della Cassazione che, con la recente ordinanza interlocutoria n. 527 del 20 febbraio 2015, ha rimesso alle Sezioni Unite la soluzione del contrasto giurisprudenziale registrato in materia di validità degli avvisi derivati da “accertamenti a tavolino” non preceduti da PVC.*

*Il pendolo interpretativo - come noto - oscilla tra due opposte visioni che ben fotografano altrettante antitetiche esigenze: da un lato, la linea interpretativa pro fisco che vuol circoscrivere la necessità del contraddittorio preventivo nei soli casi di verifiche in loco, così come testualmente previsto dall’articolo 12, comma 7 dello Statuto del contribuente; dall’altro lato, la tesi che, valorizzando i principi euro-unitari, eleva ad obbligo di portata generale il contraddittorio preventivo ogni qualvolta l’azione accertativa si concluda con un atto “lesivo” per il contribuente.*

*Due prospettazioni, queste, che risultano entrambe sorrette da articolate argomentazioni in diritto, ma la cui prevalenza - nel giudizio definitivo delle Sezioni Unite - potrebbe risultare influenzata da valutazioni di carattere meramente pratiche ed, in particolare, dalla preoccupazione che una visione eccessivamente garantista possa appesantire (attenuandone l’incisività) la sequenza procedimentale nell’azione di accertamento fiscale.*

*Il che potrebbe portare - come parrebbe potersi preconizzare, leggendo tra le righe dell’ordinanza - ad una soluzione interpretativa salomonica ancora lontana dal centrare pienamente l’obiettivo di una collaborazione partecipata nei rapporti tra Fisco e cittadini.*

## 1 - La Questione

La legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto per i diritti del Contribuente*), all'articolo 12 comma 7, fissa alcune garanzie endoprocedimentali nel caso di accessi, ispezioni ed alle verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività aziendale o professionale del contribuente. La disposizione, in particolare, prevede che:

- ✓ all'esito delle attività di controllo, deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni da rilasciare in copia al contribuente;
- ✓ nei sessanta giorni successivi, il contribuente ha facoltà di comunicare osservazioni e richieste, che l'Ufficio ha il dovere di valutare;
- ✓ prima della scadenza del termine dei sessanta giorni all'Ufficio è fatto divieto di emanazione dell'avviso di accertamento, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Questo, nel caso di verifiche presso le aziende e professionisti.

Esistono però anche le verifiche c.d. "a tavolino".

Si tratta delle verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie (ed alla relativa documentazione di supporto) acquisite presso altre pubbliche amministrazioni o presso terzi o fornite dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionari od in sede di colloquio presso l'Ufficio

Da qui l'interrogativo: pur non essendo espressamente menzionate nella disposizione di legge, le garanzie procedurali previste dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente devono essere assicurate anche nel caso di verifiche c.d. a tavolino?

## 2- Il contrasto interpretativo in seno alla Cassazione

La giurisprudenza di legittimità, sulla questione, è divisa.

La soluzione meno favorevole ai contribuenti è stata in più occasioni accolta dalla Cassazione<sup>1</sup> che, muovendo da una lettura strettamente aderente al tenore letterale dell'articolo 12, primo comma, legge n. 212/2000, ha evidenziato:

- sul piano teleologico, che la limitazione alle sole verifiche in loco della particolare garanzia del contraddittorio procedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, ha la sua ragion d'essere nella necessità di fare da contrappeso alla "invasività" dell'azione ispettiva del Fisco nella sfera personale del contribuente nei luoghi di sua pertinenza. Tale esigenza di bilanciamento, tuttavia, risulterebbe del tutto attenuata quando la verifica si fondi, almeno in prevalenza, su documenti presentati all'Ufficio dallo stesso contribuente;
- sul piano sistematico, che l'esistenza di un principio generale che imponga in ogni caso il contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale, sotto pena di invalidità dell'atto impositivo, non è ravvisabile né nell'ordinamento interno, né nel diritto comunitario.

In senso diametralmente opposto si sono pronunciati, tuttavia, altrettanto numerosi arresti giurisprudenziali.

Sia in tema di indagini bancarie (sentenza n. 2594/14) che di accertamenti fondati su parametri e studi di settore (sentenza n. 7960/14), la Suprema Corte ha infatti espressamente riconosciuto la *vis expansiva* dell'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale tributario, di matrice comunitaria<sup>2</sup>, in forza del quale "*i destinatari di decisioni*

1 Cassazione, sentenze nn. 16354/12, 15583/14, 7598/14, 13588/14.

2 Cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349107, So-propè; id. 22.10.2013, causa C276/12, Sabou.

*che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione".<sup>3</sup>*

Non solo.

Le stesse Sezioni Unite, fin dalla sentenza n. 26635/09, in materia di studi di settore, hanno affermato l'esistenza di un principio generale dell'ordinamento per il quale, anche in campo tributario, il contraddittorio endoprocedimentale deve ritenersi, pur in assenza di una espresa previsione normativa, un elemento essenziale e imprescindibile del "giusto procedimento", che legittima l'azione amministrativa.

Il medesimo orientamento è stato successivamente ribadito nella sentenza n. 18184/13<sup>4</sup> e, soprattutto, dalla successiva sentenza n. 19667/14 in tema di nullità della iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 non preceduta dal preavviso di iscrizione.

In quest'ultima pronuncia, il Supremo consesso ha peraltro fissato alcuni importanti punti fermi di portata generale con riguardo:

- a) alla procedimentalizzazione della pretesa tributaria : la pretesa tributaria trova la sua legittimazione nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente (anche) nella fase precontenziosa endo-procedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti impositivi;
- b) al fondamento costituzionale e ordina-

mentale del diritto al contraddittorio preventivo: tale diritto realizza infatti l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost. Esso costituisce inoltre un principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario il cui rispetto è dovuto da parte dell'Amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario.

### 3 - La parola passa alle Sezioni Unite

Questo il contrasto giurisprudenziale interno della Suprema Corte.

Dopo aver ricostruito la diacronia interpretativa, però, la recente ordinanza di remissione svolge alcune "aggiuntive" considerazioni sugli effetti che potrebbero derivare dall'accoglimento dell'una piuttosto che dell'altra tesi.

Osserva infatti la Corte che l'affermazione di un principio generale di diritto al contraddittorio endoprocedimentale rischierebbe di travolgere tutti gli avvisi di accertamento conseguenti a verifiche fiscali eseguite nella sede dell'Ufficio se non preceduti dal contraddittorio endoprocedimentale. Ma d'altro canto – continua il Supremo Collegio – non può nemmeno negarsi l'evidente nesso tra il contraddittorio procedimentale e la tutela dei valori presidiati dall'art. 24, e dall'art. 97 Cost..

Da qui il "suggerimento" di una opzione ermeneutica intermedia, a metà strada tra la lettura formalisticamente restrittiva e quella, opposta, garantisticamente estensiva.

La quadratura del cerchio, parrebbe prospettare la recente ordinanza, potrebbe essere quella allargare i confini del disposto della L. n.212 del 2000, art. 12, comma 7, in modo da ricondurre nel suo alveo applicativo anche i cosiddetti ac-

<sup>3</sup> Cfr. Corte di giustizia 24.10.1996, causa C-32/95 P, LisrestaU id 21.9.2000, causa C-462/98 P, Mediocurso; id. 12.12.2002, causa C-395/00, Cipriani; id. Sopropè, cit.; id. Sabou, cit.

<sup>4</sup> La pronuncia, sulla scorta del principio comunitario, ha statuito l'illegittimità dell'atto impositivo emesso, a seguito di accesso presso i locali del contribuente, senza il rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. Sentenza 3.7.2014, in causa C-129/13 Kamino International Logistics.

certamenti a tavolino.

Non si tratterebbe di una interpretazione estensiva (la quale presupporrebbe una inammissibile interpretatio abrogans della disposizione laddove fa espresso riferimento alle verifiche in loco), ma piuttosto <<...di un'interpretazione analogica tendente a colmare la lacuna di regolazione del contraddittorio endoprocedimentale nelle verifiche "a tavolino", utilizzando la norma dettata per il diverso (ma analogo) caso delle verifiche in loco. In tal modo le verifiche "a tavolino" risulterebbero equiparate, quanto a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, alle verifiche presso i locali del contribuente>>.

A tale conclusione la Sesta Sezione della Suprema Corte giunge muovendo dalla sostanziale considerazione che qualsiasi interpretazione costituzionalmente orientata presuppone pur sempre un testo normativo, non essendo possibile introdurre in via giurisprudenziale regole procedurali non espressamente previste dalla legge. Pertanto, per affermare il principio del contraddittorio preventivo anche nel caso di verifiche a tavolino, deve necessariamente farsi riferimento alla norma nazionale (l'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente).

La necessità di individuare nella normativa interna il fondamento dell'intera operazione ermeneutica - argomentano poi i giudici di legittimità - è ulteriormente suffragata dal rilievo che, sebbene la giurisprudenza della Corte di Giustizia individui nel contraddittorio un principio generale dell'ordinamento Europeo, normativamente fondato sugli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il diritto dell'Unione Europea non è però direttamente applicabile in materia di procedimenti tributari relativi a tributi non armonizzati. Inoltre, sempre secondo i principi di diritto dell'Unione Europea fissati dalla Corte di Giustizia, il mancato rispetto del contraddittorio procedimentale può tradursi in un annullamento dell'atto emanato all'esito del procedimento viziato solo se si dimostri che, all'esito del contraddittorio, il risultato del procedimento

sarebbe stato diverso.

#### **4 - I dubbi sulle concrete ricadute applicative**

Insomma, un colpo al cerchio ed uno alla botte.

Da quel che emerge dalla lettura della recente ordinanza di remissione, la decisione delle Sezioni Unite potrebbe non arrivare a riconoscere un principio generale, nell'ordinamento nazionale, per il quale l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente; tuttavia, qualora venisse accolta l'interpretazione proposta dalla Sesta Sezione, per le verifiche c.d. a tavolino il contraddittorio preventivo verrebbe in ogni caso garantito grazie ad una interpretazione analogica della norma nazionale già esistente.

In attesa di conoscere le determinazioni del Supremo organo nomofilattico, qualora venga affermato l'obbligo di contraddittorio preventivo (in base ad un principio di portata generale o specificamente riferito alle verifiche c.d. a tavolino), resta da capire quali potrebbero essere le ricadute pratiche nel caso di sua violazione.

Le opzioni sono due:

1) l'atto emanato senza essere stato preceduto dalla consegna di un verbale di contestazione, o prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla data di tale consegna, va considerato in ogni caso giudicato invalido (a meno che non vi sia stato il caso di urgenza)  
*oppure*

2) l'atto emanato in violazione del diritto del contribuente al contraddittorio è giudicato invalido soltanto se, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

La prima soluzione, come si legge nell'ordinanza di remissione, allineerebbe le verifiche "a tavo-

lino” ai principi di diritto euro-unitario elaborati dalla Corte di Giustizia; inoltre verrebbe assicurato un maggiore bilanciamento tra la tutela del diritto di difesa e la tutela del principio che impone l’adempimento delle obbligazioni tributarie (art. 53 Cost.).

A favore della seconda soluzione parrebbe tuttavia deporre l’impostazione della Corte di Giustizia secondo cui il contribuente può ottenere l’annullamento di un atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio solo se nella relativa impugnativa indichi le ragioni che avrebbe dedotto se gli fosse stato dato modo di difendersi in sede procedimentale, e sempre che tali ragioni non risultino meramente pretestuose.<sup>5</sup> L’annullamento dell’atto impositivo non opererebbe dunque *sic et simpliciter* quale automatica conseguenza del vizio procedimentale, ma occorrerebbe comunque sottoporre le difese del contribuente ad una sorta di “prova di resistenza”.

## 5 - Osservazioni conclusive

Non v’è dubbio che, se favorevole al riconoscimento di un generale principio di contraddittorio endoprocedimentale, la decisione finale delle Sezioni Unite potrebbe segnare un importante passo nella direzione già tracciata dalla recente delega al Governo per la riforma fiscale.

La Legge 11 marzo 2014, n. 23, inserisce infatti tra i principi e criteri direttivi della delega la “*previsione di forme di contraddittorio procedurali alla adozione degli atti di accertamento dei tributi*” (art. 1, comma 1, lett. “b”), nonché il rafforzamento del “*contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all’esaurimento del contraddittorio procedimentale*” (art. 9, comma 1, lett. “b”).

Se così attuata, nell’ordinamento nazionale

verrà dunque introdotto un espresso principio generale di tutela necessaria generale del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

Ma quali gli effetti applicativi in caso di violazione?

Alcuni degli scenari tratteggiati dalla Cassazione, nella più volte menzionata ordinanza di remissione, non convincono appieno.

Sollevano dubbi, in particolare, le conseguenze derivanti dalla lettura interpretativa che vorrebbe ancorare l’annullamento dell’atto impositivo, inficiato dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, ad una sorta di giudizio sulla “serietà” delle difese che il contribuente avrebbe preventivamente potuto articolare.

Il rischio concreto è quello infatti di far gravare sul contribuente il non agevole onere di dimostrare che le allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale erano sufficienti per escludere la ripresa fiscale. Una simile dimostrazione, oltre che presentarsi per molti versi diabolica, porterebbe peraltro alla paradossale conseguenza che per far valere un vizio procedimentale occorrerebbe entrare nel “merito” sostanziale della pretesa fiscale.

Analoghe perplessità suscita anche l’ipotesi, più attenuata, di ancorare la dichiarazione di nullità dell’atto impositivo ad una verifica di mera ragionevolezza o meritevolezza delle ragioni del contribuente, nella prospettiva dell’apertura di temi istruttori non sviluppati dall’Amministrazione: un siffatto apprezzamento non elimina infatti quegli elementi di soggettività nel giudizio inevitabilmente “*forieri d’incertezze applicative*” (come peraltro riconosciuto dalla stessa Cassazione nella ordinanza di remissione).

E non solo.

Sul piano strettamente operativo, una eventuale valutazione *ex post* delle ragioni del contribuente, potrebbe di fatto trasformare la garanzia endoprocedimentale del contraddittorio

<sup>5</sup> Sentenza 3.7.2014, in causa C-129/13 *Kamino International Logistics*.

preventivo in un'arma a doppio taglio.

Nella prassi potrebbe infatti accadere che l'ufficio finanziario – che non abbia proceduto al contraddittorio preventivo – assuma posizioni di maggior rigidità nelle fasi successive alla notifica dell'atto impositivo come, ad esempio, nella procedura di accertamento con adesione o in sede di mediazione tributaria. L'ufficio, ma si ragiona in termini ipotetici, potrebbe infatti scegliere di non formulare alcuna proposta di definizione qualora questa dovesse risultare fondata su motivi che il contribuente avrebbe potuto far valere in fase endo-procedimentale. E ciò, per non fornire - in una eventuale successiva sede contenziosa - un indiretto "riconoscimento" della serietà dei motivi che il contribuente non ha potuto articolare nella fase antecedente la notifica dell'atto impositivo e, con esso, la prova della *rilevanza* del vizio procedimentale del difetto di contraddittorio preventivo.

Ad avviso di chi scrive, risulta preferibile l'opzione ermeneutica che ricollega il vizio dell'atto impositivo alla mera violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo (senza "*prove di resistenza*" cui sottoporre le ragioni del contribuente). Essa avrebbe infatti non solo il pregio

di sgomberare il campo da ineludibili incertezze applicative, ma porterebbe ad una nuova e più proficua dialettica tra Fisco e cittadini, in una fase nevralgica del procedimento accertativo come quella istruttoria, che nel lungo periodo registrerebbe positivi effetti deflattivi.

A tal proposito non può non convenirsi con quanto, già nel 2007, scrivevano le Sezioni Unite (sentenza 25 luglio 2007, n. 16412): "*... la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata di determinati atti destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per questi ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa. La validità di tali assunti deve trovare, però, giustificazione nell'individuazione dei tratti qualificanti dell'agire amministrativo in relazione ai fini perseguiti, in modo da poter validare la postulata assimilazione del procedimento tributario alla natura giuridica del procedimento amministrativo, nell'ambito del quale riveste particolare importanza la fase istruttoria, considerata il fulcro della sua struttura*".



## Spese per sponsorizzazioni e loro deducibilità

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Avvocati Tributaristi

*La sponsorizzazione è, come affermato nella risoluzione del 14 novembre 2002, n. 356/E, “un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, in base al quale il soggetto sponsorizzato o sponsee si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi, che lo sponsor deve erogare direttamente o indirettamente”.*

*L’Agenzia e la dottrina prevalente ritengono, correttamente, che le spese di sponsorizzazione debbano avere lo stesso trattamento di quelle di pubblicità, a condizione che il loro scopo sia quello di reclamizzare un prodotto commerciale oppure il nome o il marchio dell’impresa e che siano corrisposte a fronte di un obbligo sinallagmatico del soggetto beneficiario.*

*Orbene durante i controlli l’amministrazione finanziaria sempre più frequentemente contesta l’indeducibilità dei costi di sponsorizzazione. Ed infatti, le condizioni per la deducibilità delle spese per la sponsorizzazione del marchio aziendale continuano ad essere al centro di numerosi interventi della Cassazione in attesa che alle problematiche interpretative possa essere data una soluzione normativa.*

Esaminiamo allora, qui di seguito alcune sentenze che possono risultare utili al contribuente nella sua difesa per portare in deduzione i costi in oggetto ai sensi dell’art. 109, c. 5, del D.P.R. 917/1986.

Ecco che, la Corte con la sentenza n. 25100 del 25 settembre 2014 ha affermato che *l’impresa che intende dedurre i costi per la sponsorizzazione del proprio marchio deve dimostrare l’utilità per lo sviluppo dell’attività commerciale, l’idoneità a influenzare le scelte della clientela*

*(anche potenziale), l’effettività delle prestazioni rese e la congruità della spesa sostenuta.*

A tal proposito, così come chiarito dalla recente sentenza della Suprema Corte n. 3770 del 25 febbraio 2015, deve infatti ribadirsi che la pubblicità da tempo non svolge più un ruolo puramente informativo limitato alla notizia dell’esistenza di un prodotto già introdotto sul mercato, poichè lo sviluppo della produzione industriale di massa ha fatto assumere al messaggio pubblicitario la funzione di sensibilizza-

*re preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni o servizi ancora non offerti concretamente: un tal tipo di spesa deve perciò essere qualificata come inerente all'esercizio d'impresa anche quando sia sostenuta prima ancora che l'offerta del bene o del servizio pubblicizzato si sia in concreto realizzata (Cass. nn. 14350 del 1999, 6502 del 2000).*

Ciò porta, *a fortiori*, a dover escludere che, nell'attuale mercato "globalizzato", ai fini della sussistenza del requisito dell'inerenza delle spese di pubblicità debba sussistere un legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa svolge la propria attività.

Ciò vuol dire che così come puntualizzato dalla giurisprudenza di legittimità negli ultimi tempi, la deducibilità del costo non postula che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ovvero che tale onere sia *"stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili"*.

Questi i chiarimenti di due interessanti sentenze della Suprema Corte la n. 20054 e la n. 20055 del 24 settembre 2014, in linea con quanto stabilito, secondo orientamento.<sup>1</sup>

Peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha pure riconosciuto l'inerenza di costi derivanti da contratti stipulati a favore di un terzo, in quanto funzionalmente utili alla propria attività.<sup>2</sup> In tale sede, è stato altresì precisato che: *"l'inerenza è una nozione pre-giuridica, di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la propria produzione. Sotto tale profilo, pertanto, "inerente" è tutto ciò che – sul piano dei costi e delle spese – appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utili-*

*tà, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore.*<sup>3</sup>

Nella sentenza n. 6502 del 2000, la Suprema Corte di Cassazione ha detto a chiare lettere che *"solo all'imprenditore spetta" il compito di "valutare" gli atti diretti a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento o il rafforzamento di una data attività imprenditoriale: sicché i costi relativi a detti atti "non possono che ritenersi deducibili, in quanto inerenti all'attività d'impresa"*.

Stando poi all'interpretazione dottrinale prevalente.<sup>4</sup> della regola dell'inerenza, appartengono alla categoria delle spese inerenti *"tutte le spese sostenute nell'interesse della realizzazione del programma economico dell'impresa"* e che pertanto sono suscettibili *"di arrecare una utilità all'attività produttiva dell'impresa, sia pur in via soltanto indiretta e mediata"*.

In tal senso non si dimentichi infatti mai che la norma è, nei fatti concludenti e nella propria genesi, generalista; non potrebbe essere diversamente, in quanto è praticamente impossibile che il Legislatore riesca a prevedere la molteplicità di casistiche che le varieguate realtà di impresa imporrebbero: proprio per questo, ad avviso di chi scrive, esiste un principio generale come quello dell'inerenza, con la finalità appunto di calare la norma generale nel particolare, ovviamente con l'onere della prova riversata sul contribuente, ben consapevole che, diversamente, proprio per evitare gli abusi (normalmente improvabili), sono in essere limitazioni parziali alla deducibilità o addirittura l'integrale indeducibilità.

E' indubbio che l'obiettivo dell'Amministrazione è quello di massimizzare le condizioni di opinabilità interpretativa di quei contesti normativi

<sup>1</sup> Cass. n. 6548/2012; Cass. n. 12168/2009, n. 16826/2007 e n. 7340/2008.

<sup>2</sup> Cass. n. 6548/2012, e n.24065/2011.

<sup>3</sup> Cassazione civile, sez. tributaria, sentenza 12.02.2013 n° 3340

<sup>4</sup> Ex multis G. Zizzo, I redditi d'impresa, in G. Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 1997, pag. 219.

laschi, come appunto l'inerenza dei costi.

Si ritiene, peraltro, che il concetto di inerenza è un principio di carattere generale in cui tocca al contribuente fornire elementi di chiarezza laddove le ultime decisioni giurisprudenziali di cui sopra hanno sicuramente dato un contributo ad una deducibilità dei costi a maglie più larghe.

La legislazione in materia di reddito d'impresa, così come è scritta, può prevedere quindi limitazioni, esclusioni parziali, condizioni particolari, certamente con lo spirito di evitare abusi, ma non può arrivare mai ad escludere aprioristicamente e totalmente la deduzione di un componente negativo di reddito, sostenuto nell'esercizio di un'attività imprenditoriale se regolarmente documentato e se sono rispettati i principi fondamentali della competenza, dell'oggettiva determinazione o presumibile determinabilità dell'onere, e quello di inerenza ancor più se dimostrata: perché questo non è scritto in nessuna norma, tanto meno nel Tuir.

Peraltro, sul punto recentissima anche la decisione della giurisprudenza di merito CTR Brescia 3421/15 del 20 luglio 2015 secondo cui *non è ammissibile alcun sindacato da parte del Fisco sull'economicità e congruità dei costi sostenuti dall'impresa per pubblicità e/o sponsorizzazione di un'associazione sportiva dilettantistica*. In sostanza, è illegittimo l'accertamento

*dell'antieconomicità di una sponsorizzazione, se è fondato solo sull'assenza di maggiori ricavi conseguiti in quell'anno. Quella riguardante la pubblicità è una scelta dell'imprenditore cui non può automaticamente conseguire l'indeducibilità del costo*. Ciò significa, infatti, che non si può avere alcuna certezza sui maggiori ricavi conseguibili, tanto più che il riscontro sui risultati raggiunti è possibile solo a posteriori, quando cioè l'esercizio è già concluso. Va da sé, quindi, che anche un'errata valutazione dell'imprenditore sulla forma pubblicitaria scelta, non si può certo sanzionare con l'indeducibilità fiscale.

Ed ancora, per una buona difesa del contribuente oltre la citazione giurisprudenziale di cui sopra, si consiglia di conservare la documentazione quale ad esempio foto di eventi, di striscioni, di tabelloni ecc. che dimostrino le modalità di esecuzione della sponsorizzazione/pubblicità ovvero come è stato eseguito il contratto. Tale contratto, poi, deve contenere in modo accurato e preciso gli accordi, le prestazioni da eseguire, i tempi, le modalità e le tariffe. Utile alla congruità del costo è la verifica delle tariffe ordinariamente applicate sul mercato per ciascuna prestazione pubblicitaria. Infine è opportuno provare il concreto sostenimento del costo laddove è necessario un metodo di pagamento tracciabile ovvero assegni, ricevute bancarie, bonifici escludendo i contanti.



## Le novità del Decreto Crescita e Internazionalizzazione

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

*Il Consiglio dei Ministri dello scorso 6 agosto, recependo le ultime richieste di modifica presentate dal Parlamento, ha dato il via libera definitivo allo schema del decreto recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'articolo 12, della Legge Delega Fiscale 11 marzo 2014, N. 23. La norma (D.Lgs. N. 147 del 14.09.2015) è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - N. 220 del 22.09.2015 ed entrerà dunque in vigore il 7 ottobre 2015.*

*Le disposizioni inserite hanno lo scopo di favorire l'attività transnazionale delle aziende italiane, nonché l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, tenendo altresì conto dei più recenti orientamenti emersi in sede Ocse, e degli sviluppi della discussione a livello europeo sull'adozione di una base imponibile comune consolidata (CCCTE: Common Consolidated Corporate Tax Base).*

*Esaminiamo le novità introdotte.*

### Premessa

Come riportato nella Relazione illustrativa allo schema base del decreto, gli interventi di riordino, in conformità ai principi e ai criteri direttivi indicati nella legge, devono perseguire lo scopo principale di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese italiane, ovvero quelle straniere che intendono operare in Italia.

Si tratta di un obiettivo prioritario non più rinviabile, in quanto l'internazionalizzazione delle imprese è un corollario dei molteplici, costanti

e rapidi cambiamenti dello scenario economico mondiale. I processi di globalizzazione hanno dato luogo a significative trasformazioni nelle strutture produttive e nei mercati, determinando anche profondi e rapidi cambiamenti nella posizione competitiva di molti Paesi europei.

Nel processo di globalizzazione attualmente in corso emerge, innanzitutto, la rilevanza della frammentazione internazionale dei processi produttivi. Gli scambi transnazionali di materie prime e beni finali sono ormai soltanto una delle componenti dell'integrazione internazionale e stanno assumendo un peso meno preponde-

rante rispetto al fenomeno nel suo complesso. L'apertura di nuovi mercati e l'emergere di nuovi importanti concorrenti ha modificato gli equilibri esistenti e reso lo scenario competitivo internazionale più complesso, con la crescita e la diffusione di affiliate estere tra gli elementi sempre più rilevanti nell'attività internazionale delle imprese.

Per operare sui mercati esteri le imprese devono superare barriere informative superiori a quelle riscontrate sul mercato domestico, che scaturiscono sia dalle inevitabili diversità culturali e regolamentari sia dall'esistenza di ostacoli burocratici e legali. Quale che sia la forma di internazionalizzazione prescelta (insediamento produttivo, sviluppo di una rete commerciale e logistica, definizione di servizi post-vendita, semplice esportazione), le imprese investono risorse ingenti nell'estendere all'estero la propria rete di rapporti e relazioni, con nuovi partner e istituzioni.

*"Il ruolo che il fisco può e deve svolgere a sostegno dell'internazionalizzazione",* così continua la Relazione illustrativa, *"è quello di ridurre i vincoli alle operazioni transfrontaliere e di creare un quadro normativo quanto più certo e trasparente per gli investitori.*

*Si tratta di interventi concernenti vari aspetti della fiscalità internazionale finalizzati a:*

1. *creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento domestico;*
2. *ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi;*
3. *adeguare la normativa interna alle recenti pronunce giurisprudenziali della Corte di Giustizia;*
4. *eliminare alcune distorsioni del sistema vigente."*

## **Articolo 1 – Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale**

Viene abrogato l'articolo 8 del DI 269/2003 (ruling internazionale), sostituendolo attraverso l'introduzione del nuovo articolo 31-ter del DPR 600/1973. La disposizione contiene la revisione degli accordi preventivi tra imprese con attività internazionale e Amministrazione Finanziaria, disciplinando gli accordi fiscali di natura preventiva afferenti diverse fattispecie di rilievo transnazionale.

Nel dettaglio, gli accordi preventivi avranno a oggetto:

- A) l'area della disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo e della definizione dei valori fiscali di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza;
- B) l'attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni in un altro Stato di un'impresa o ente residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- C) la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenute presenti le vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- D) l'individuazione, nel caso concreto, della disciplina e delle norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a (o da) soggetti non residenti.

Gli accordi vincolano le parti per il periodo di imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi di imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini dei citati accordi sottoscritti. Qualora tali cambiamenti ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula, ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente

a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso, ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa. L'Amministrazione Finanziaria invia copia dell'accordo all'Autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese.

Le imprese che aderiscono al nuovo regime di adempimento collaborativo avranno accesso alla procedura anche ai fini della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con soggetti localizzati in Paesi *black list*.

## Articolo 2 – Interpello sui nuovi investimenti

Alla procedura di accordo collaborativo di cui al precedente articolo, viene affiancata quella concernente l'interpello sui nuovi investimenti.

Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni e che abbiano significative e durature ricadute sull'occupazione, possono presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva relativa all'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso a determinati regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario. Con riferimento ai tributi non di competenza dell'Agenzia delle Entrate, quest'ultima provvederà a inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che renderanno autonomamente

la risposta.

In questo primo comma, pare importante richiamare subito l'attenzione su due questioni principali:

- ✓ La presentazione dell'interpello diventa facoltativa;
- ✓ Anche la valutazione afferente l'esistenza dell'azienda può essere oggetto di interpello.

Il Legislatore prosegue, poi, indicando le varie modalità operative.

La risposta scritta e motivata dell'Agenzia delle Entrate è resa entro centoventi giorni (eventualmente prorogabili di altri novanta, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni), ed è basata sul piano di investimento e su tutti gli ulteriori elementi informativi forniti dall'investitore, anche su richiesta dell'Agenzia.

Ove necessario, previa intesa con il contribuente, l'Ufficio potrà accedere presso le sedi in cui si svolge l'attività.

Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro i predetti termini, si intende che l'Amministrazione concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

Fondamentale, dunque, è la presentazione da parte dell'investitore di un programma nel quale debbono necessariamente essere descritti, oltre all'ammontare dell'investimento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso, l'incremento occupazionale e i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema tributario italiano.

Il parere del Fisco è di carattere ampissimo e può riguardare contemporaneamente: l'accesso al regime del consolidato nazionale o mondiale, la disapplicazione del regime CFC, l'accesso all'istituto della PEX su dividendi e plusvalenze, il trattamento IVA applicabile alla particolare attività esercitata e finanche, come detto, l'esistenza o meno di un'azienda.

Importantissima, inoltre, l'introduzione del silenzio-assenso.

Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, potrà comunque accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti ivi previsti.

Il rilascio della risposta all'interpello non pregiudica comunque il diritto dell'investitore che non intenda avvalersi delle procedure citate, di conoscere successivamente il parere dell'Agenzia delle Entrate su questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto del precedente interpello.

### **Articolo 3 – Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**

L'articolo in questione affronta il tema particolarmente delicato relativo alla percezione, da parte di soci (persone fisiche o giuridiche) residenti in Italia, di dividendi provenienti da società residenti in Stati o territori non inseriti nella *White List*.

Di regola, i dividendi provenienti, anche indirettamente, da questi Paesi erano assoggettati a tassazione in capo al socio residente per il loro intero importo. La locuzione "*anche indirettamente*", causava inevitabili problemi, atteso che di frequente diveniva difficile, per il socio residente, andare a risalire alla società *Black List*, nel caso di pluralità di aziende intermedie, spesso a loro volta aventi sede in altri Stati.

Ebbene, con la nuova disposizione, il meccanismo dell'integrale imponibilità viene adesso limitato ai casi di partecipazione diretta in una società *Black List*; ovvero, nei casi di partecipazione indiretta, all'ipotesi in cui il socio residente detenga una partecipazione di controllo in una società intermedia non *black list* (italiana o estera), che consegue a sua volta utili da partecipate, anche non di controllo, in Stati *black*

*list*. Soltanto in tali fattispecie, infatti, il socio italiano è in grado di conoscere la provenienza degli utili e agire come "dominus" dell'investimento partecipativo nella società *black list*.

Ciò detto, nell'ipotesi di disapplicazione della disciplina CFC per il ricorrere della c. d. prima esimente del 167 TUIR, si verifica un effetto distorsivo determinato dal mancato riconoscimento al socio di controllo residente di un credito per le imposte assolte dal soggetto partecipato estero.

Sostanzialmente, il socio di controllo che disapplica la normativa CFC sulla base della prima esimente, subisce una tassazione sugli utili rimpatriati più onerosa di quella che avrebbe subito qualora avesse tassato per trasparenza il reddito della partecipata *black list*.

Analogo effetto si verifica pure nel caso di realizzo della plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione, la quale, non godendo della *participation exemption*, concorre alla formazione del reddito complessivo del socio italiano per l'intero importo, senza usufruire di alcun credito a fronte delle imposte assolte dal soggetto partecipato *black list*.

Per ovviare a tali effetti distorsivi, la nuova norma riconosce al socio di controllo residente (ovvero alle sue controllate residenti) un credito per le imposte assolte dal soggetto partecipato estero nello Stato o territorio di localizzazione. Il riconoscimento del credito d'imposta è tuttavia subordinato alla dimostrazione che la società non residente da cui provengono i dividendi, svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato di residenza. Resta quantunque inteso che il credito d'imposta spetterà al socio pro-quota, ossia in proporzione alla sua quota di partecipazione e al periodo di detenzione.

Viceversa, resta invariata la disciplina attinente alla disapplicazione del regime di imposizione integrale degli utili e delle plusvalenze provenienti da società ed enti situati in Stati o territo-

ri *Black List*: per ottenere tale disapplicazione, il socio residente deve comunque dimostrare, anche mediante la presentazione di apposito interpello (sempre facoltativo), che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata (esimente di cui alla lettera b del 167, TUIR).

Nei casi in cui il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni di esenzione ma non abbia presentato l'interpello (o non abbia ricevuto risposta favorevole), la percezione di utili o il realizzo di plusvalenze da partecipazioni in imprese o enti situati in paradisi fiscali deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi del socio residente. In caso contrario, si applica una sanzione pecuniaria.

#### **Articolo 4 – Interessi passivi**

La norma mira a razionalizzare il sistema di deduzione degli interessi passivi.

Innanzitutto, viene prevista l'inclusione nel calcolo del ROL (Risultato Operativo Lordo) anche dei dividendi provenienti dalle società controllate estere, in modo tale da riconoscere la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari di ritorno, effettivamente correlati all'investimento partecipativo estero (si determina una sorta di correttivo che non penalizzi ingiustamente gli investimenti in società controllate estere, come alternativa a quelli in società italiane).

Viene abrogata la disposizione che consentiva di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi, includendo virtualmente nel consolidato nazionale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto pure del ROL di tali società. Questa previsione, sebbene mossa dalla finalità di evitare una possibile discriminazione tra gruppi con società controllate italiane e gruppi con società anche estere (posto che i primi, attraverso l'opzione per il regime

del consolidato, possono "attingere" al ROL di tutte le società controllate; mentre i secondi, non potendo accedere al consolidato nazionale, avrebbero subito un'ingiusta penalizzazione), creava potenziali effetti distorsivi.

Si interviene, poi, sul regime di deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti e rifinanziamenti garantiti da ipoteca in favore delle imprese immobiliari, precisando che detta disciplina si applica alle società che svolgono effettivamente e prevalentemente tale attività immobiliare, in funzione di determinati parametri concernenti i ricavi derivanti dagli immobili e il valore complessivo degli stessi.

In sostanza, la condizione indispensabile per l'accesso all'integrale deduzione degli interessi passivi per le immobiliari, consiste nel rispetto di due requisiti: uno patrimoniale e uno economico: ossia, che i ricavi siano rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione.

Francamente, a parere di chi scrive, ciò potrebbe più che verosimilmente comportare l'esclusione formale dal beneficio di svariate imprese le quali, viceversa, dovrebbero essere incluse da un punto di vista sostanziale. In proposito, occorre infatti osservare che, nell'ipotesi in cui vi sia il contemporaneo svolgimento dell'attività di locazione e dell'attività di vendita di immobili/merce, il peso dei ricavi da vendita degli immobili potrebbe risultare particolarmente elevato, influenzando in modo sostanziale e decisivo con riferimento ai summenzionati parametri prescritti dalla norma. Sono, conseguentemente, auspicabili degli opportuni correttivi, essendo più che probabile l'impossibile rispetto della condizione se il provvedimento rimanesse invariato.

Infine, viene pure abrogata la norma che limita la deducibilità degli interessi passivi su titoli obbligazionari negoziati in paesi non *White List*.

## Articolo 5 – Disposizioni in materia di costi black list e di valore normale

L'articolo 5 modifica la previgente disciplina contenuta nel 110 del TUIR, che riguarda i costi *Black List*.

In particolare, viene consentita la deducibilità delle spese entro il limite del valore normale dei beni e dei servizi acquistati in base a operazioni che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti, ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, individuati in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni. La deduzione è consentita entro il limite del valore normale dei beni e dei servizi acquistati in base a operazioni che hanno avuto concreta esecuzione.

Viene, inoltre, eliminata la condizione che subordina la deducibilità di tali costi alla circostanza che l'impresa estera svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva (prima esimente).

Inoltre, l'esistenza di un maggior corrispettivo rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'I-RAP con riguardo alle cessioni di immobili e di aziende (nonché costituzione e trasferimento di diritti reali sugli stessi), non è più presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro ovvero ai fini delle imposte ipotecaria e catastale.

Infine, è introdotta una norma di interpretazione autentica, al fine di chiarire che la disciplina per le ipotesi di *transfer pricing* estero non può essere estesa alle transazioni intercorse tra soggetti residenti facenti parte dello stesso gruppo.

## Articolo 6 – Consolidato nazionale

Il Legislatore, qui, è intervenuto per adeguare la disciplina interna alla recente pronuncia della

Corte di Giustizia europea.<sup>1</sup>

Nella situazione previgente, solo le società residenti (e quelle non residenti in qualità di controllanti) potevano optare per il favorevole regime di tassazione del consolidato nazionale.

La novellata disposizione determina l'eliminazione di questo vincolo. Nel dettaglio, viene stabilito quanto segue:

- ✓ possibilità di "consolidare" le controllate residenti anche senza l'effettiva presenza fisica (da un punto di vista fiscale) della società controllante;
- ✓ obbligo di designare in veste di consolidante una delle controllate;
- ✓ permanenza della responsabilità sussidiaria in capo alla società non residente controllante;
- ✓ possibilità di opzione pure per le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti.

Dovrà, peraltro, essere rispettata la condizione di appartenenza del soggetto non residente a uno dei Paesi dell'Unione Europea, ovvero a una delle Nazioni appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE) con cui l'Italia abbia stipulato appositi accordi per lo scambio di informazioni.

## Articolo 7 – Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti

La norma in parola abroga l'art. 154 e provvede a riscrivere gli artt. 151, 152 e 153 del TUIR.

In osservanza all'orientamento OCSE, vengono stilate le nuove regole concernenti la determinazione del reddito scaturente dalle attività esercitate in Italia, per il tramite di una stabile organizzazione.

Le società e gli enti commerciali non residen-

<sup>1</sup> 12 giugno 2014, n. C-39/13, C- 40/13 e C-41/13).

ti vengono tassati (agli effetti IRES-IRAP) senza compensazioni, ossia in modo isolato, con riferimento a tutti i redditi prodotti nel territorio nazionale, fatto solo salvo quanto imputabile alle stabili organizzazioni che sono soggette a una specifica normativa, in funzione della quale l'imponibile tributario è determinato sulla base degli utili e delle perdite esclusivamente riferibili a detta entità economica e secondo le disposizioni previste per i soggetti IRES (si tratta del c.d.: *functional separate entity approach*).

La base impositiva (IRES - IRAP) viene calcolata in relazione ad apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili aventi le medesime caratteristiche di quelle previsti per i soggetti residenti.

Viene prevista, poi, un'eccezione per le società che emettono strumenti finanziari ammessi alla negoziazione nei mercati regolamentati dei Paesi UE, per i quali si può optare per l'applicazione degli OIC in luogo degli IAS/IFRS.

### **Articolo 8 – Disciplina delle controllate e delle collegate estere**

La disposizione interviene a modificare gli articoli 167 e 168 del TUIR.

Viene, innanzitutto, eliminato l'obbligo dell'interpello ai fini della disapplicazione della normativa CFC: tale interpello diventa facoltativo e può essere presentato anche a posteriori, a seguito di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, onde consentire al contribuente la dimostrazione delle esimenti.

In tal caso, la norma stabilisce che l'avviso di accertamento di imposta (o maggiore imposta) non può essere notificato se prima non viene concesso al contribuente un termine di novanta giorni per presentare ogni utile prova.

Permane l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi le partecipazioni di controllo nelle società estere; detta omissione è sanzionata dal punto di vista amministrativo, ma non

pregiudica comunque la possibilità di fornire le adeguate prove per le esimenti.

Analoghe modifiche sono state estese anche alle ipotesi delle partecipazioni in soggetti residenti o localizzati in Stati o territori non *Black List* per le quali risulti applicabile la disciplina CFC, contenuta nel comma 8-bis dell'articolo 167 del TUIR. In relazione a tali fattispecie è, inoltre, previsto che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate siano indicati criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione applicato alla società.

Nell'identificazione dell'imponibile dei soggetti esteri controllati, si applicano tutte le regole di determinazione del reddito complessivo previste per le imprese residenti (anche non comprese nel TUIR), con la sola eccezione della disposizione riguardante la rateizzazione delle plusvalenze, già prevista dalla norma vigente. Viene garantita, in questo modo, una maggiore equivalenza della base impositiva del reddito estero, imputato per trasparenza in capo al socio italiano, rispetto a quella del reddito prodotto in Italia, ferma restando la modalità separata di tassazione del primo.

Viene, infine, abolito il regime di tassazione per trasparenza delle società collegate di *Black List*, di cui all'articolo 168.

### **Articolo 9 – Spese di rappresentanza**

Per quanto concerne le spese di rappresentanza, le stesse diventano deducibili nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della loro natura e destinazione.

Le suddette spese sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo,

in misura pari:

- a) all' 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- b) allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- e) allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

La norma prevede, infine, che sempre con identico decreto ministeriale potrà essere elevato il limite di valore dei beni distribuiti gratuitamente, le cui spese potranno essere dedotte dall'imponibile.

#### **Articolo 10 – Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento *Black List***

Con riferimento agli Stati non presenti nella *White List*, l'articolo in argomento effettua alcune importanti precisazioni tra Paesi che non consentono un adeguato scambio di informazioni e Paesi che hanno un livello di tassazione particolarmente favorevole.

Viene prevista l'emanazione di una lista di Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (lista utilizzata soprattutto per quanto concerne il trattamento dei redditi di natura finanziaria percepiti da soggetti non residenti, l'individuazione dei mercati regolamentati, etc.).

E', poi, disposta una seconda lista attinente quegli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni e il cui regime impositivo non presenti delle aliquote sensibilmente inferiori a quelle italiane.

#### **Articolo 11 – Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero**

Le novità, qui, interessano la c. d. *Exit Tax*.

La relazione illustrativa del decreto evidenzia come il nostro ordinamento disciplini il trasferimento intracomunitario di sede all'estero, regolando la sospensione della riscossione della tassazione in uscita (art. 166, comma 2-quater del TUIR). Restano esclusi dal regime di tax deferral i trasferimenti che conseguono solo indirettamente ad altre operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti). Ebbene, si è convenuto che anche per tali trasferimenti sia opportuno introdurre un analogo regime di sospensione della tassazione fino all'effettivo realizzo del bene.

La coesistenza di regimi differenti che consentano alle imprese di sospendere o meno l'imponibilità delle plusvalenze a seconda dell'operazione da cui derivi lo spostamento di residenza, costituisce infatti un'innegabile distorsione del sistema che va superata.

Viene, pertanto, confermato che la sospensione della tassazione in uscita - in conformità agli orientamenti della Corte di Giustizia (6 settembre 2012, C-38/10) - è anche prevista in caso di trasferimento di una parte o della totalità degli attivi, aventi a oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, da una stabile organizzazione in Italia di una società estera verso altro Stato della UE o appartenente allo SEE.

#### **Articolo 12 – Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato**

La norma, con una disciplina che trova applicazione anche nei casi di estero-vestizione, regola il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato da parte di soggetti non residenti esercenti imprese commerciali, prevedendo regole diverse in base allo Stato di provenienza.

Per le imprese provenienti da Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, si assume quale valore fiscale il valore normale delle attività e delle passività, anche in assenza dell'applicazione della *Exit Tax* da parte

dello Stato di provenienza.

Viceversa, per le imprese provenienti da Stati o territori diversi da quelli sopra indicati per i quali non sussiste un adeguato scambio di informazioni, attivo e passivo sono assunti in misura pari al valore normale, così come determinato sulla base degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

In assenza di tali accordi, si assume:

- per le attività, un importo pari al minore tra il costo d'acquisto, il valore di bilancio e il valore normale;
- per le passività, un importo pari al maggiore tra costo d'acquisto, bilancio e valore normale.

I valori dovranno essere opportunamente comunicati all'Agenzia delle Entrate; in caso contrario, si è soggetti a sanzione amministrativa.

### **Articolo 13 – Perdite su crediti**

Gli articoli del TUIR che sono interessati dalla disposizione in esame sono l'88, il 94 e il 101.

Vengono, in principio, definiti dei nuovi criteri di individuazione delle sopravvenienze tassabili, stabilendo che la rinuncia dei soci ai crediti è considerata sopravvenienza attiva per la sola parte che eccede il relativo valore fiscale. Il socio ha l'onere di comunicare (dichiarazione sostitutiva di atto notorio) il valore fiscale del credito che, in assenza di tale dichiarazione, sarà considerato come pari a zero.

Con riferimento alla conversione dei crediti in partecipazioni, il valore della partecipazione diventa pari al valore del credito convertito, al netto delle perdite su crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa.

Inoltre, non costituiranno sopravvenienze attive, le riduzioni di debiti dell'impresa in sede di procedure concorsuali estere (previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scam-

bio di informazioni), sempre che la legge vigente nella nazione interessata preveda una procedura concorsuale equivalente a quella esistente in Italia.

E' stato, altresì, inserito un riferimento ai piani di risanamento attestati da un professionista indipendente e qualificato. Pertanto, viene chiarito che anche le perdite su crediti conseguenti all'esecuzione di tali piani sono automaticamente deducibili a decorrere dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese.

Per quanto attiene alle perdite su crediti di modesta entità, l'intervento accoglie le indicazioni già fornite dall'Amministrazione Finanziaria, la quale aveva riconosciuto che il termine dei sei mesi dalla scadenza, previsto dalla norma per i crediti di modesta entità, rappresenta unicamente il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile dal reddito d'impresa solo nell'esercizio in cui è imputata a conto economico (eventualmente, anche a titolo di svalutazione).

Lo stesso criterio viene adottato pure in relazione alle perdite su crediti vantate nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali (o a esse equiparate). Con riguardo a queste ultime, infatti, gli interventi finora effettuati dal legislatore e i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria, unitamente all'andamento della giurisprudenza, non sembrano aver risolto in maniera definitiva il nodo dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale della perdita.

A fronte, infatti, di un dato normativo che si limita a individuare il momento in cui il debitore si considera assoggettato a procedure concorsuali e, dunque, il dies a quo a decorrere dal quale si rende possibile la deducibilità della perdita su crediti, tanto la Giurisprudenza quanto la prassi dell'Amministrazione Finanziaria sono intervenute per circoscrivere il momento esatto in cui (l'imputazione in bilancio e) la deduzione deve avvenire, con risultati che tuttavia alimen-

tano notevoli incertezze sul piano operativo.

Al fine di ovviare a tali incertezze applicative, è ora stabilito che la mancata deduzione - in tutto o in parte - come perdite fiscali, delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui già sussistevano i requisiti per la deduzione, non costituisca alcuna violazione del principio di competenza fiscale, sempre che detta deduzione avvenga non oltre il periodo di imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio.

Si precisa, infine, che la rinuncia dei soci ai crediti non è ammessa in deduzione nei limiti del valore fiscale del credito stesso oggetto di rinuncia.

#### **Articolo 14 – Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti**

L'articolo 14 introduce nel nostro ordinamento la *branch exemption*, ovvero la possibilità che in capo a un'impresa residente nel territorio dello Stato non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero, da determinarsi in ogni caso in base ai criteri di cui all'articolo 152 del TUIR.

Attenzione che l'opzione è irrevocabile e va esercitata per tutte le stabili organizzazioni della medesima impresa, a condizione che non siano localizzate in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del TUIR, ovvero che non ricorrano congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis del medesimo articolo 167.

In caso di opzione per l'applicazione della *branch exemption*, tali stabili organizzazioni sono assoggettate alla disciplina prevista per le CFC dall'articolo 167 del TUIR, a meno che non ricorrano le esimenti ivi previste.

Non sarà, dunque, possibile esercitare l'opzione solo per alcune delle stabili organizzazioni, in funzione della particolare convenienza. Se, a esempio, un'impresa italiana ha quattro stabili organizzazioni, due delle quali localizzate in uno Stato *White List*, una nel Paese *Black List A*, e una nel Paese *Black List B*, l'opzione deve essere esercitata per tutte e quattro le stabili organizzazioni, tenendo conto, tuttavia, che le stabili organizzazioni ubicate in Stati o territori *Black List* sono trattate diversamente a seconda che:

- ✓ sussistano le esimenti di cui all'articolo 167, in tal caso sono incluse obbligatoriamente nel perimetro della *branch exemption*;
- ✓ non sussistano le esimenti dell'articolo 167, in tal caso dette *Permanent Entities* sono tassate per trasparenza in via separata.

Nell'esempio considerato, pertanto, se l'esimente sussiste solo per la stabile organizzazione *Black List A*, il perimetro della *branch exemption* comprenderà, oltre alle due PE *White List*, anche quella del Paese *Black List B*; mentre quella del Paese *Black List A* deve essere tassata per trasparenza in via separata.

Un'ulteriore previsione normativa mira, poi, a disciplinare il regime transitorio, ossia l'eventuale passaggio dall'attuale regime dell'imputazione dei redditi della stabile organizzazione con riconoscimento del credito per le imposte assolte all'estero, al regime dell'esenzione.

Al fine di consentire alle imprese di adeguare i propri sistemi contabili al nuovo regime, è riconosciuta la possibilità di esercitare l'opzione per la *branch exemption* entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore della norma, con effetto dal medesimo periodo di imposta.

Un ulteriore comma introduce il c.d. *recapture* delle perdite che scatta quando l'impresa intende passare al metodo dell'esenzione e in passa-

to ha importato perdite fiscali dalla propria PE.

La disposizione in esame, in particolare, prevede che l'impresa debba ricalcolare il reddito della stabile organizzazione nei cinque periodi di imposta precedenti rispetto a quello di effetto dell'opzione, e se dalla relativa somma algebrica risulta una perdita fiscale, nonostante la vigenza della *branch exemption*, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono tassati in Italia fino al riassorbimento di tale perdita.

Dall'imposta dovuta, poi, si detraggono le eventuali eccedenze positive di imposte sul reddito assolte all'estero dall'impresa in relazione al reddito ivi prodotto dalla PE in discorso.

Subito a seguire, il Legislatore dispone per una norma antielusiva, prevedendo che l'applicazione del predetto regime di tassazione si attua anche quando venga trasferita a qualsiasi titolo la PE (o parte della stessa) ad altra impresa del gruppo che fruisca del diritto di esercitare l'opzione. In tal caso, l'impresa cedente deve indicare nell'atto di trasferimento se, nei cinque periodi di imposta precedenti, ha importato dalla stabile organizzazione trasferita (o da una parte della stessa) una perdita fiscale netta, la quale, in seguito al trasferimento, passerà all'impresa acquirente per assumere rilevanza ai fini dell'eventuale opzione per la *branch exemption* da parte di quest'ultima.

Vengono, altresì, disciplinate le modalità di determinazione del reddito della stabile organizzazione in vigenza della *branch exemption*, prevedendo che la base imponibile vada definita secondo il principio/finzione elaborato in ambito OCSE, che vede la PE quale "*functional separate entity*". Ai fini in esame, dunque, assumerà particolare importanza la conformità degli oneri documentali alle linee guida elaborate dall'OCSE in materia di *transfer pricing*, compresa quindi l'eventuale disapplicazione delle sanzioni.

Si riconosce, comunque, al contribuente la possibilità di interpellare l'Agenzia delle Entrate in

merito all'esistenza di una sua stabile organizzazione estera.

Infine, la norma prescrive che l'Agenzia delle Entrate debba provvedere a pubblicare sul proprio sito istituzionale, a titolo esemplificativo, le fattispecie ritenute elusive delle precedenti disposizioni, da aggiornarsi periodicamente.

### **Articolo 15 – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero**

L'articolo 15 modifica il regime del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (articolo 165 del TUIR), al fine di eliminare le disparità di trattamento presenti nel sistema, estendendo a tutti i contribuenti il regime di detraibilità per competenza, e di riporto avanti e indietro delle eccedenze di tali crediti, di cui attualmente beneficiano i soli soggetti passivi imprenditori, purché le medesime imposte estere siano state pagate a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo.

Sono ammesse in detrazione sia le imposte estere oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e lo Stato estero in cui il reddito che concorre alla formazione dell'imponibile è prodotto, sia le altre imposte o gli altri tributi esteri sul reddito. Nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero non oggetto delle anzidette convenzioni, il contribuente può inoltrare all'Amministrazione Finanziaria istanza d'interpello.

### **Articolo 16 – Regime speciale per lavoratori rimpatriati**

Alla conclusione dell'iter legislativo, accogliendo le indicazioni formulate dalle Commissioni Parlamentari, il Consiglio dei Ministri ha introdotto una nuova norma rispetto allo schema iniziale del decreto, che si pone l'evidente sco-

po di incentivare l'attrazione in Italia di manodopera altamente qualificata.

Viene, infatti, inserita una disposizione tributaria (di carattere temporaneo), in funzione della quale il reddito prodotto in Italia dai lavoratori dipendenti i quali trasferiscano la loro residenza fiscale nel territorio nazionale, concorre a formare la base impositiva complessiva solamente per il 70% del suo effettivo ammontare.

E', peraltro, indispensabile il verificarsi delle seguenti condizioni:

- ✓ i lavoratori non devono essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il trasferimento;
- ✓ l'attività lavorativa deve essere svolta presso un'impresa residente in Italia sulla base di un rapporto di lavoro instaurato con la medesima azienda, o con società che direttamente o indirettamente la controllano, ne sono controllate, o che in ogni caso risultino essere controllate dalla società che controlla l'impresa;
- ✓ l'attività lavorativa deve essere in prevalenza prestata nel territorio dello Stato;
- ✓ i lavoratori devono rivestire una qualifica per la quale sia richiesta alta qualificazione o specializzazione, e devono essere in possesso almeno del diploma di laurea.

#### **Tabella riepilogativa della decorrenza delle disposizioni**

In conclusione del presente elaborato, considerato che la normativa dispone diverse date di entrata in vigore, pare utile esporre di seguito una sorta di riepilogo concernente i differenti termini di decorrenza delle svariate disposizioni inserite nel decreto.

Eccettuata la nuova norma di carattere temporale aggiunta, di cui si è appena trattato (Articolo 16 - regime speciale per lavoratori rim-

patriati), i restanti provvedimenti entreranno in vigore alle seguenti date:

Articolo 1 – Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Articolo 2 – Interpello sui nuovi investimenti

La decorrenza di tali disposizioni è stabilita a partire dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi, comunque, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo.

Articolo 3 – Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato

Articolo 5 – Disposizioni in materia di costi black list e di valore normale

Articolo 6 – Consolidato nazionale

Articolo 8 – Disciplina delle controllate e delle collegate estere

Articolo 10 – Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento Black List

Articolo 11 – Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero

Articolo 12 – Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato

Articolo 13 – Perdite su crediti

Articolo 15 – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Per le norme in parola, invece, l'entrata in vigore è prevista a partire dal periodo di imposta in corso alla data del decreto legislativo.

Articolo 4 – Interessi passivi

Articolo 7 – Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti

Articolo 9 – Spese di rappresentanza

Articolo 14 – Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti

Con riguardo, infine, alle suddette disposizioni, l'entrata in vigore è prevista a decorrere dal periodo di imposta successivo alla data del decreto legislativo.



# La disciplina della valorizzazione dei beni nell'operazione di trasferimento in Italia di società non residenti: l'interpretazione delle disposizioni in materia fino alle recentissime novità normative\*\*

di Vincenzo Castellano e Pietro Rossomando

*Tributaristi*

*Il Decreto in materia di crescita e internazionalizzazione delle imprese colma un vuoto legislativo in tema di trasferimento delle società in Italia, valorizzando al valore normale le relative attività e passività.*

## 1. Premessa

Quella del trasferimento in Italia della sede legale di società non residente costituisce operazione che rileva agli effetti del diritto internazionale privato, del diritto civile e tributario.

Nell'ordine, l'art. 25 della legge n. 218 del 1995 dispone, testualmente, che *“Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti. 2. In particolare sono disciplinati dalla legge regolatrice dell'ente: a) la natura giuridica; b) la denominazione o ragione sociale; c) la costituzione. La trasformazione e l'estinzione; d) la capacità; e) la formazione, i*

*poteri e le modalità di funzionamento degli organi; f) la rappresentanza dell'ente; g) le modalità di acquisto e di perdita della qualità di associato o socio nonché i diritti e gli obblighi inerenti a tale qualità; h) la responsabilità per le obbligazioni dell'ente; i) le conseguenze dalle violazioni della legge o dell'atto costitutivo. 3. I trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati”*.<sup>1</sup>

Parimenti, il codice civile non disciplina espressamente la fattispecie del trasferimento della

<sup>1</sup> L'ordinamento italiano prevede un criterio di collegamento misto. L'uno è quello del criterio dell'incorporazione, secondo cui il luogo di costituzione è il criterio per accertare la soggezione, o meno, delle società alla legislazione domestica; l'altro è quello del criterio della sede, secondo il quale è applicabile la legislazione domestica alle società che, pur costituite all'estero, abbiano in Italia la sede amministrativa o l'oggetto principale della loro attività.

\*\* Il presente articolo costituisce parte di una più ampia ed articolata indagine oggetto di una prossima pubblicazione.

sede di una società dall'estero in Italia, ma solo l'ipotesi inversa. Infatti, la disposizione di cui all'art. 2369 c.c. dispone che, in caso di trasferimento di una sede dall'Italia all'estero, è necessario il voto dei soci che rappresentino più di un terzo del capitale sociale, attribuendo agli stessi, all'art. 2437 c.c., la facoltà di recedere.

Anche dal punto di vista fiscale il nostro ordinamento, prima del nuovo Decreto attuativo della delega fiscale (di cui si parlerà meglio infra), non disciplinava espressamente l'ipotesi di trasferimento in Italia di società fiscalmente residenti all'estero, considerando, all'art. 166 del TUIR, unicamente il caso opposto - ma speculare - di trasferimento in altro Paese di soggetti precedentemente residenti in Italia.<sup>2</sup>

## 2. La dottrina

La questione, oggetto di acceso dibattito in dottrina, fa rintracciare essenzialmente tre tesi contrapposte.

Secondo la prima di esse, la valorizzazione dei beni "in entrata" dovrebbe avvenire al loro costo storico in ragione della mancanza di eventi traslativi in regime di continuità giuridica.<sup>3</sup>

2 Si tratta, per vero, di una questione che in tempi remoti ha interessato anche la fattispecie inversa ora disciplinata dall'art. 166 del Tuir, ponendo fine alla contrapposizione tra chi sosteneva la neutralità di tale operazione, in ragione del silenzio sul punto del legislatore, e chi, invece, interpretando civilisticamente il trasferimento della sede della società come un fenomeno di scioglimento o di liquidazione, ne riteneva applicabile le relative disposizioni fiscali. Sul punto, SILVESTRI A., *Il regime tributario delle operazioni di riorganizzazione transnazionale in ambito CEE*, in Riv. Dir. Fin., 1996, p. 490 ss.

3 Non è prevista infatti l'estinzione del soggetto giuridico trasferito e la sua ricostituzione in nuovo ordinamento (salva l'ipotesi in cui la società estera dovesse considerarsi contraria alle disposizioni dell'ordinamento civilistico italiano dove la stessa conserverebbe la veste di società estera, soggetta a responsabilità illimitata in solido con chi ha agito in suo nome ai sensi dell'art. 2509 bis c.c.). Critica sul punto è la posizione di ZIZZO G., *Le riorganizzazioni societarie: il trasferimento all'estero o dall'estero della sede*, in Corr. Trib., n. 44/2008, p. 3581, secondo il quale "la continuità soggettiva non necessariamente implica l'assoluta neutralità della operazione. (...) Ciò che conta infatti non è la continuità soggettiva ma la continuità di regime tributario".

Questa prima elaborazione, però, non è immune da critiche. Si noti, infatti, come la stessa, oltre a celare una logica unicamente ispirata ad esigenze di gettito, non troverebbe alcun anco-raggio normativo né nell'art. 65, comma 3 *bis*, del Tuir,<sup>4</sup> né nell'art. 110 del Tuir, poiché, a fronte del riferimento generico operato dalla lettera della nuova norma che descrive i soli "costi dei beni", senza distinguerne la provenienza, in altri casi il legislatore vi ha espressamente provveduto, disciplinando l'immissione giuridica dei beni di una società estera nel reddito di impresa.<sup>5</sup>

La seconda tesi, che meglio di tutte si conforma all'intero sistema vigente, impone di valorizzare tali beni in base al loro valore normale. Sotto il profilo sistematico, questa impostazione consente, in primo luogo, di tenere distinti i plusvalori maturati nello Stato da quelli generatisi all'estero, rispondendo con coerenza al più generale principio del reddito di impresa, secondo il quale sono suscettibili di essere assoggettati a tassazione soltanto i plusvalori maturati nel nostro regime impositivo e non anche quelli generati in altri ordinamenti.<sup>6</sup> In secondo luogo, tale metodo di valorizzazione risulta altresì coerente con il tenore dell'art. 166 del Tuir che dispone il realizzo a valore normale dei beni "in uscita" nell'operazione inversa a quella in commento.<sup>7</sup>

4 Disciplinante il regime dell'immissione nel regime di impresa beni provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore.

5 Il riferimento è rivolto alla disciplina disposta dall'art. 2, comma 2, del D.M. 21 novembre 2001, n. 429, in materia di valori di partenza fiscali ai fini CFC.

6 Tuttavia, vi è chi rileva che il tendenziale rispetto del principio di simmetria proprio del reddito di impresa da parte del criterio del valore normale non nasconde le difficoltà di una sua estensione a quelle disposizioni che regolano fattispecie aventi il carattere della transnazionalità. In questo senso MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, p. 496. Nel senso di ritenere insufficiente l'applicabilità di tale principio ai fini della soluzione della questione dei valori in entrata BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 374 ss.

7 Sul punto MIELE L., *Il trasferimento di imprese in Italia e la valorizzazione dei beni al valore normale*, in Corr. Trib., n. 21/2015, p. 1605; LEO M., *Testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, 2014, sub. art. 166, p. 2453 ss.; SALLUSTIO C., *Il regime fiscale dei beni in entrata in occasione del trasferimento di residenza fiscale transfrontaliero: profili*

Tuttavia, se da un lato la valorizzazione dei beni effettuata attraverso il criterio del valore normale riesce a scongiurare i fenomeni distorsivi propri della valorizzazione dei beni al costo storico, dall'altro non va taciuto che tale criterio aprirebbe all'insediamento nel sistema di minusvalori la cui origine risalirebbe ad altri ordinamenti.<sup>8</sup>

L'ultima tesi farebbe coincidere la valorizzazione dei beni dalla circostanza che nello Stato di provenienza sia stata applicata o meno un'imposta all'uscita (i.e. *exit tax*), mediante concessione del c.d. *step-up in value* e, in mancanza, con il loro costo storico. Ma se da un lato tale impostazione custodisce il pregio di rispondere ad esigenze di ordine sia politico che giuridico, dall'altro mostra anch'essa evidenti segni di fragilità. Nello specifico, rispetto alle tesi appena illustrate, essa risulterebbe opportunamente finalizzata ad una corretta ripartizione della potestà impositiva e, per l'effetto, alla eliminazione *ab origine* di fenomeni distorsivi di doppia imposizione internazionale o, viceversa, di doppia non imposizione, oltre a recepire gli indirizzi indicati dalla Commissione europea agli Stati membri nel 2006 con la comunicazione relativa alla "tassazione in uscita e al coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri".<sup>9</sup> Per altro verso e sotto un profilo sistematico, non può trascurarsi che un affidamento agli eventi

impositivi eventualmente intervenuti nel Paese di provenienza rischierebbe di sacrificare il già richiamato principio secondo il quale devono essere assoggettati a tassazione i soli "valori" prodotti nello Stato e non anche quelli maturati all'estero.<sup>10</sup>

### 2.1. La prassi

Secondo l'Agenzia delle Entrate,<sup>11</sup> considerando che nell'ordinamento fiscale italiano non è prevista alcuna imposizione all'atto d'ingresso della società estera, il valore iniziale della società trasferenda, con riferimento ai beni di impresa, coinciderebbe con il costo originario degli stessi (i.e. costo storico) laddove vi sia continuità giuridica ai fini civilistici; al contrario, l'iscrizione a valore normale si renderebbe applicabile nei casi in cui emerga una discontinuità giuridico-tributaria e di fuoriuscita di beni dal patrimonio della società nonché per evitare fenomeni di doppia imposizione nel caso in cui nello Stato estero fosse prevista la tassazione dei plusvalori latenti fino al momento del trasferimento (i.e. *exit tax*).<sup>12</sup> Pertanto, i diversi chiarimenti forniti dall'Agenzia, nei citati documenti di prassi, si potrebbero riassumere in un unico principio rappresentato nei termini che seguono:

i) la presa in carico dei beni deve avvenire

nazionali e comunitari, in Riv. Dir. Trib. 2011, p. 871; ZIZZO G., *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi: trasformazioni, fusioni, scissioni*, Milano, 1996, p. 352. Le posizioni sin qui esposte sono altresì condivise da ASSONIME (cfr. circolare del 31 ottobre 2007, n. 67) e dal Consiglio Nazionale del Notariato (cfr. studio n. 152-2008-T del 24 settembre 2008).

8 Il rilievo è di DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Brevi note in tema di trasferimento di residenza ed entrata dei beni nella sfera impositiva italiana*, in Dir. Prat. Trib., 2008, p. 33 ss.

9 COM (2006) 825 del 19 dicembre 2006. Per il solo contrasto al fenomeno della doppia imposizione, invece, si vedano le risoluzioni del Consiglio dell'Unione Europea del 2 dicembre 2008 e del 2 febbraio 2013. Ciò premesso, non va comunque trascurata la carenza di "copertura normativa" di tale criterio rispetto alla lettera dell'art. 163 del Tuir in materia doppia imposizione, circoscritta ai soli fenomeni interni e non anche internazionali. Sul punto in dottrina si veda il contributo di TARIGO P., *Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2011, p. 553 ss..

10 In questo senso, non va trascurato inoltre che anche l'OCSE ha recentemente suggerito agli Stati membri di evitare l'emersione di fenomeni di doppia imposizione legati all'applicazione di *exit tax* attraverso procedure amichevoli sulla base del metodo del credito di imposta (Document OECD ACTION 6 del 2014 "*Deliverable, preventing the granting of Treaty benefits in inappropriate circumstances*").

11 Nella risoluzione n. 345/E del 2008 l'Agenzia ha specificato che "il criterio del costo storico, alla base degli ordinari principi di determinazione del reddito d'impresa, può essere utilizzato nelle ipotesi, come quella del trasferimento di sede, caratterizzate dall'assenza di atti di natura traslativa dei beni da valutare e dall'esigenza di garantire anche la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti. Il criterio dei valori correnti, invece, è ritenuto più idoneo a rappresentare situazioni di discontinuità giuridico-tributaria e di fuoriuscita di beni dal patrimonio del soggetto passivo d'imposta, nonché di evitare fenomeni di doppia tassazione nel caso in cui nello Stato estero fosse prevista la tassazione dei plusvalori latenti fino al momento del trasferimento (c.d. *exit taxation*)".

12 Vedi anche Risoluzione n. 67/E del 30 marzo 2007.

al valore normale laddove il trasferimento abbia natura estintiva dell'entità straniera trasferita in Italia<sup>13</sup> ovvero quando il trasferimento sia avvenuto in continuità giuridica ma vi sia stata l'applicazione di *exit tax*.<sup>14</sup>

ii) il criterio del costo è criterio residuale da applicarsi laddove vi sia continuità giuridica ai fini civilistici.<sup>15</sup>

## 2.2. La giurisprudenza

I rilievi di dottrina testé riportati hanno negli anni trovato un deciso avallo negli interventi giurisprudenziali resi dai Giudici europei.

Come anticipato, la stessa Commissione Ue ha affermato la necessità che alle società dovrebbero applicarsi gli stessi principi fissati dalla Corte di Giustizia nei casi *De Lasteyrie du Sault*<sup>16</sup> sulla *exit tax* applicata alle persone fisiche e *Cartesio*.<sup>17</sup> Di rilievo anche il caso *National Grid Indus* nel quale, sebbene non vi sia una specifica indicazione del metodo di valorizzazione fiscale da adottare nello Stato di destinazione, può agevolmente intuirsi che la valorizzazione "in entrata" dei beni debba avvenire secondo il criterio del valore normale.<sup>18</sup>

13 Si ricadrebbe infatti in una ipotesi di "discontinuità giuridica-tributaria".

14 In questo caso si applicherà il criterio dei valori correnti anche al fine di salvaguardare il diritto al prelievo dello Stato in cui si è avuto l'effettivo incremento di valore delle attività trasferite, scongiurando, tra l'altro, sia fenomeni di doppia imposizione che salti d'imposta.

15 In tali casi, con l'applicazione del criterio del costo storico si garantirà la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti e si eviterà anche di dare riconoscimento a plusvalori maturati all'estero ed ivi non tassati.

16 Sentenza dell'11 marzo 2004, causa C-09/02, in banca dati BIG, Ipsoa. In tale occasione, i Giudici hanno stabilito che la tassazione della plusvalenza maturata al momento della perdita della residenza fiscale in luogo di quella realizzata al momento della alienazione si traduce in una violazione del principio della libertà di stabilimento, risolvendosi in un trattamento discriminatorio nei confronti di chi intende trasferirsi in un altro Stato membro.

17 Sentenza del 16 dicembre 2008, causa C-210/06, in banca dati BIG, Ipsoa.

18 *National Grid Indus BV/Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/Kantoor Rotterdam*, causa C-371/10 del 29 novembre 2011, pubblicata in GU dell'Unione Europea C/328 (n. 328) del 14 dicembre 2010.

## 3. Il c.d. Decreto "internazionalizzazione"

Il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, pubblicato in G.U. n. 220 del 22.09.2015 (qui di seguito "*Decreto Internazionalizzazione*"), recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della legge delega, ha introdotto il nuovo art. 166-bis rubricato "*trasferimento della residenza nel territorio dello Stato*",<sup>19</sup> dirimendo una problematica mai espressamente affrontata dal nostro legislatore fiscale.

Ciò, per una ragione prevalentemente di ordine politico-fiscale più che giuridica. Questo vulnus, infatti, ha trovato negli anni la sua giustificazione nella tendenza di ogni Paese di disciplinare soltanto la fuoriuscita di materia imponibile, quale preoccupazione di non veder pregiudicata la possibilità di assoggettare a tassazione plusvalori latenti maturati.<sup>20</sup>

Nel dettaglio, il provvedimento è orientato al riconoscimento al valore normale, ex art. 9 del Tuir, alla data di ingresso in Italia delle attività e passività trasferite, anche in mancanza di un prelievo in uscita nello Stato estero, a condizione che il trasferimento in Italia della residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi avvenga da Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni ai sensi dell'art. 11, comma 4, lett. c) del D.lgs. n. 239 del 1996.

A contrario, se il trasferimento *de quo* registra una provenienza da Paesi "non collaborativi", troverà ugualmente applicazione il criterio del valore normale a condizione che sia stato preventivamente raggiunto uno specifico accordo con l'Amministrazione finanziaria ai sensi del nuovo art. 31 ter del d.P.R. n. 600 del 1973.<sup>21</sup> Se non interviene alcun accordo, la disciplina applicabile risulterà più penalizzante, in quanto orientata al riconoscimento, per le attività, del valore fiscale minore tra costo di acquisto,

19 Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014.

20 Si tratta, ad ogni buon conto, di un profilo poco esplorato anche da parte di altri ordinamenti e non solo di quello italiano.

21 Comma 2, del nuovo art. 166-bis del Tuir.

valore di bilancio e valore normale e, per le passività, il maggiore dei tre.<sup>22</sup>

#### 4. Il caso specifico del trasferimento dei beni dalla società madre estera in capo ad una stabile organizzazione residente nello Stato.

La nostra legislazione fiscale non prevede alcuna tassazione per le attività e le passività che vengono trasferite da una casa madre alla propria stabile organizzazione in Italia. Non esiste alcuna norma che regoli dal punto di vista fiscale e contabile l'operazione in esame, pertanto, anche alla luce dell'entrata in vigore del Decreto Internazionalizzazione,<sup>23</sup> resta la questione su come valorizzare le attività e passività trasferite dalla casa madre estera alla propria stabile organizzazione in Italia. Il nuovo art. 166-bis, introdotto dal Decreto Internazionalizzazione, regolando il solo "trasferimento della residenza nel territorio dello Stato" non è di ausilio in tal senso.<sup>24</sup>

22 In dottrina si è notato che il rinvio al nuovo alla procedura di cui all'art. 31 ter, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 600 del 1973 cela una logica ben poco comprensibile posto che anche in assenza di accordo il contribuente non rimarrebbe comunque estraneo alla prova del valore normale, sia perché nessun accordo analogo è previsto dall'art. 5, comma 1, lett. a) dello schema di Decreto, ai fini della deduzione del valore normale delle spese derivanti da operazioni con Paesi "non collaborativi", sia, da ultimo, perché la necessità dell'accordo costituisce un onere che contrasta con la finalità di incoraggiare gli investimenti nel nostro Paese e risulta comunque aggirabile attraverso il "passaggio intermedio" in uno Stato "collaborativo". Sul punto MAYR S., *Prime osservazioni sul decreto sull'internazionalizzazione delle imprese*, in Boll. Trib., n. 9/2015, p. 647; in termini più specifici PRAMPOLINI A., *Trasferimento di residenza di società e "valori in ingresso"*, in Corr. Trib., n. 25/2015, p. 1921; LUPI R., *Dubbi sul valore sistematico dell'art. 65 comma 3-bis del Tuir in tema di immissione dei beni nel regime di impresa*, in BENAZZI A. – LUPI R., *Trasformazione eterogenea e valore sistematico dell'art. 65 Tuir sulla valorizzazione dei beni immessi nel regime di impresa*, in Dial. Trib., 2004, p. 1472.

23 Il Decreto Internazionalizzazione pubblicato in G.U. n. 220 del 22.09.2015 entrerà in vigore a partire dal prossimo 07.10.2015.

24 La Relazione illustrativa sembra supplire a tale carenza, specificando, invece, che la nuova disciplina dettata dall'art. 166-bis sia riconducibile anche a fenomeni di

Pertanto, il silenzio della norma sul punto, pone il dubbio dell'impossibilità di valorizzare le attività e le passività in base al criterio del valore normale in luogo del loro valore fiscalmente riconosciuto. Ciò in quanto le componenti attive e passive di reddito ricadrebbero già sotto la sfera impositiva dello Stato di origine e, una diversa soluzione, a favore del Paese di arrivo, significherebbe sacrificarne la potestà.<sup>25</sup>

#### 5. Conclusioni

Alla luce di questa rapida e, necessariamente, incompleta analisi sulle disposizioni del Decreto Internazionalizzazione, sembra potersi ritenere che la scelta del legislatore di adottare il valore normale quale criterio generale per la valutazione dei beni "in entrata" vada accolta con favore. E ciò per due principali ordini di motivi: in primo luogo, perché la scelta operata si pone in linea di coerenza con un più generale principio che informa il reddito di impresa, in base al quale sono suscettibili di essere assoggettati a tassazione soltanto i plusvalori maturati nel nostro regime impositivo e non anche quelli generati in altri ordinamenti nei quali, peraltro, l'impresa può aver adempiuto a comportamenti rispondenti ad uno specifico regime giuridico;<sup>26</sup> in secondo luogo, perché con l'applicazione del criterio del valore normale possono utilmente scongiurarsi fenomeni distorsivi di doppia imposizione che, con l'applicazione del criterio del costo storico, invece, avrebbero potuto aver luogo, con conseguente violazione del principio

c.d. esterovestizione. In dottrina, invece, vi è chi MAYR S. – SANTACROCE B., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, Ipsoa, 2013, p. 115 ss., in tale ipotesi suggerisce di invocare la disposizione sul *transfer pricing*, portando a ritenere che il trasferimento debba avvenire in base al metodo del valore di mercato.

25 In questi termini ZIZZO G., *Le riorganizzazioni*, op. cit., p. 355.

26 Anche se, come accennato, qualche dubbio permane in ordine alla "restrizione" collegata ai beni provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata.

della libertà di stabilimento.<sup>27</sup>

In quest'ordine di idee, dunque, la scelta del valore normale non si pone in posizione di contrasto rispetto ai principi comunitari né, tantomeno, agli indirizzi espressi negli anni dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.<sup>28</sup>

---

27 Art. 43 del Trattato CE (ora art. 49 del TFUE).

28 Vd. note nn. 16, 17 e 18.

## **La sentenza Taricco: scenari di possibili conflitti tra ordinamento italiano e ordinamento UE. Una questione di sovranità?**

Commento a Corte di Giustizia dell'UE, sentenza del 8 settembre 2015, C 105/14



di Domenico Pignoloni

Avvocato Penalista

### **1. Premessa**

Nel presente studio si svolge qualche riflessione in prima battuta relativamente alla sentenza *Taricco* della Corte di giustizia dello scorso 8 settembre 2015 (causa C-105/14), nel tentativo di analizzare il suo possibile impatto sul regime della prescrizione vigente nel nostro ordinamento.<sup>1</sup>

Un istituto, quello della prescrizione, che risulta da sempre oggetto di un difficile bilanciamento tra due contrapposte esigenze: da un lato, occorre infatti che i tempi del processo siano adeguati a consentire un'indagine completa e un accertamento giudiziale pienamente rispettoso delle garanzie processuali; dall'altro, vi è la *ragionevole durata del processo* e l'esigenza di contenerlo entro tempi non eccessivamente dilatati (sotto questo profilo la prescrizione svolge una *funzione acceleratoria* dei procedimenti, sollecitando l'amministrazione giudiziaria ad una rapida definizione del processo ed evitando che la sua durata, insieme con le inefficienze della giustizia, gravi indebitamente sull'imputato).

Espressione problematica per eccellenza di tale bilanciamento d'interessi è la previsione di cui all'art. 161, c. 2, c.p., che rileva proprio nella fattispecie al vaglio della Corte di giustizia e che vieta, anche in presenza di eventi interruttivi della prescrizione *ex art. 160 c.p.*, un aumento di più di un quarto del *termine prescrizione base*, definito dall'art. 157 c.p. Si tratta di termini che, specie rispetto a fattispecie che richiedono indagini particolarmente complesse (come quella contestata agli imputati nel procedimento *de quo*), rischiano di essere troppo limitati e, pertanto, di vanificare l'efficacia generalpreventiva delle norme penali.

Ma procediamo con ordine.

<sup>1</sup> Si vedano, sul punto, Amalfitano A., *Da una impunità di fatto a una imprescrittibilità di fatto della frode in materia di imposta sul valore aggiunto?*, in SIDI-BLOG (blog della Società italiana di diritto internazionale e di diritto dell'Unione Europea) e Viganò F., *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di Iva? Primato del diritto UE e nullum crimen sine lege in una importante sentenza della Corte di giustizia (sent. 8 settembre 2015 (Grande Sezione), Taricco, causa C-105/14)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015.

## 2. Il caso

La pronuncia della Corte di Giustizia qui in commento trae origine dal seguente caso: contro il sig. Taricco ed altri imputati è pendente, avanti il Giudice per l'udienza preliminare del Tribunale di Cuneo, un procedimento penale per associazione per delinquere (art. 416 c.p.) finalizzata alla commissione dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di dichiarazione IVA fraudolenta mediante l'uso delle stesse (artt. 2 e 8 d. lgs. n. 74/2000). Nello specifico agli imputati veniva contestato il noto meccanismo delle cd. *frodi carosello*, per cui operazioni di vendita di champagne effettuate sul territorio nazionale venivano fatte figurare, mediante società interposte (cd. *missing traders*), come transazioni comunitarie, realizzando così, negli esercizi fiscali dal 2005 al 2009, un'evasione dell'IVA per un importo di diversi milioni di euro.

Secondo l'impostazione dell'accusa, una società (la P.) avrebbe ricevuto fatture emesse dalle società interposte, che figuravano fittiziamente quali importatrici di champagne, per operazioni inesistenti; queste ultime non avrebbero presentato la dichiarazione IVA annuale o, presentandola, non avrebbero provveduto ai dovuti versamenti e la P., invece, avrebbe annotato nella propria contabilità le fatture emesse da tali società, detraendo indebitamente l'IVA in esse riportata e presentando dichiarazioni annuali IVA fraudolente.

La richiesta di rinvio a giudizio era stata inizialmente presentata dal Tribunale di Mondovì, ma per le eccezioni sollevate dai difensori, è regredita alle indagini preliminari ed è attualmente pendente presso il GUP di Cuneo, il quale, con ordinanza del gennaio 2014<sup>2</sup>, denuncia gli effetti che l'applicazione dell'art. 160, ultimo comma, c.p. produrrebbe nel procedimento a quo: la completa impunità degli imputati.

Nonostante il diligente attivarsi da parte degli organi inquirenti e giudicanti, ossia il tempestivo esercizio dell'azione penale, secondo tale disposizione, infatti, il decorso del procedimento non arresta la durata della prescrizione, fatte salve alcune eccezioni, consentendo un prolungamento del termine totale di appena un quarto. Pertanto, sulla base del termine di prescrizione dei diversi reati ascritti agli imputati, nonché dell'ultimo atto interruttivo (ossia il decreto di fissazione della stessa udienza preliminare), il GUP di Cuneo, rilevato l'intervenuto decorso della prescrizione nei confronti di uno degli imputati dall'11.05.2013, arriva a formulare una prognosi certa di totale impunità nei confronti di tutti gli altri al più tardi in data 08.02.2018, siano essi gli organizzatori o partecipi.

Il giudice, dovendo decidere se rinviarli a giudizio e fissare l'udienza dibattimentale, sottopone allora una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, chiedendo se la disciplina in materia di termine massimo di prescrizione in presenza di atti interruttivi di cui agli artt. 160 e 161 c.p. produca effetti compatibili con una serie di norme del TFUE e con una disposizione della diret-

---

2 Tribunale di Cuneo, ordinanza del 17.01.2014, GUP Boetti.

tiva 2006/112/UE in materia di IVA.<sup>3</sup>

### 3. L'ordinanza di rimessione

Sulla base di tale prognosi il giudice *a quo*, rivolge una dura critica all'attuale ultimo comma dell'art. 160 c.p., quale risulta dalla legge del 5 dicembre 2005 n. 251 (nota come *ex Cirielli*), giungendo a chiedersi se la normativa italiana in materia di interruzione della prescrizione, dato il potenziale carattere transnazionale della fattispecie, si ponga in contrasto con il diritto UE e con le sue norme, sia di rango primario, sia di diritto derivato. Ed, in particolare, le norme che il giudice remittente assume potenzialmente violate dall'applicazione dell'istituto generale della prescrizione sono:

- ✓ l'art. 101 del TFUE, che vieta le condotte (*rectius*, intese) delle imprese che si risolvano in un pregiudizio alla concorrenza, falsandone il libero gioco, anche solo potenzialmente, e agli scambi intracomunitari;<sup>4</sup>
- ✓ gli articoli da 107 a 109 del TFUE, contenenti la disciplina degli aiuti di Stato: il giudice *a quo*, in sostanza, si chiede se la normativa italiana anzidetta possa integrare una delle possibili forme in cui lo Stato finisce per favorire talune imprese o talune produzioni, falsando la competizione ad armi pari fra gli operatori di mercato. L'art. 107 TFUE, infatti, sancisce un principio di incompatibilità, fatte salve alcune deroghe e nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, degli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza;<sup>5</sup>
- ✓ l'art. 158 della direttiva 2006/112/UE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: il gup, infatti, osserva che mediante la norma che consente la decorrenza della prescrizione durante il procedimento penale con conseguente garantita impunità per gli evasori dell'IVA, lo Stato italiano avrebbe creato un'ulteriore ipotesi di esenzione, non contemplata dalla direttiva;
- ✓ ed infine, l'art. 119 del TFUE, che apre il Titolo VIII sulla politica economica e monetaria, in base al quale ogni Stato membro deve attenersi al principio di finanze pubbliche sane: si tratta di una

<sup>3</sup> Per un articolato commento all'ordinanza di rimessione, si veda Rossi Dal Pozzo, *La prescrizione nel processo penale al vaglio della Corte di giustizia?*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2014.

<sup>4</sup> Il richiamo a questa disposizione di diritto UE, seppur suggestivo, è parso subito, in dottrina, inconferente. Questa, infatti, da un lato, ha escluso la possibilità di ravvisare nella fattispecie in esame una concertazione che abbia come oggetto quello di falsare la concorrenza, non potendosi ritenere sussistenti gli elementi costitutivi della norma UE evocata (che presuppone l'esistenza in capo ad una pluralità di soggetti, rientranti nella definizione "comunitaria" di imprese, di manifestazioni di volontà, o di forme di cooperazione consapevole, finalizzate, ad oggetto, o idonee, per effetto, ad alterare la concorrenza, oltre al requisito del pregiudizio sensibile al commercio intracomunitario); dall'altro, ha affermato che l'intervenuta prescrizione delle fattispecie penalmente rilevanti non impedisce di verificare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'art. 101, potendosi ancora sanzionare una siffatta condotta in un procedimento parallelo a quello penale, non configurandosi alcun *ne bis in idem*. Vero è, infatti, che se, in virtù del criterio di specialità, sancito dall'art. 19 del d.lgs. 74/2000, il procedimento penale si può sovrapporre con quello tributario, non pare in alcun modo interferire con un eventuale procedimento finalizzato ad accertare, in un procedimento avanti alla Commissione, all'AGCM o al giudice civile, la violazione di norme *antitrust*. Ne consegue che la violazione, eventuale, dell'art. 101 TFUE non rimarrebbe automaticamente "impunita" per effetto della prescrizione intervenuta nel procedimento penale.

<sup>5</sup> Anche in questo caso, ad essere assenti sono diversi elementi che costituiscono la fattispecie: mancano, in particolare, il requisito della selettività, poiché il beneficio si estenderebbe virtualmente a tutte le imprese, e il requisito del trasferimento di risorse pubbliche.

disposizione che, specie al paragrafo 3, individua dei principi direttivi cui devono ispirarsi l'Unione e gli Stati membri nella gestione sia della politica economica, sia della politica monetaria (prezzi stabili, finanze pubbliche e condizioni monetarie sane, bilancia dei pagamenti sostenibili).

#### 4. Le conclusioni dell'Avvocato Generale

Nelle proprie conclusioni presentate lo scorso aprile,<sup>6</sup> l'Avvocato generale Kokott passa rapidamente in rassegna tali disposizioni di diritto UE invocate dal giudice del rinvio, mostrandone la radicale irrilevanza rispetto alla questione prospettata; tuttavia, anziché dichiarare, a questo punto, infondata la domanda del giudice italiano, la riformula, individuandone i corretti fondamenti normativi.

Secondo l'Avvocato generale, il diritto dell'Unione imporrebbe ai giudici degli Stati membri di disapplicare le disposizioni del loro diritto nazionale relative alla prescrizione dei reati, al fine di garantire una repressione efficace dei reati fiscali, in base, non solo all'impianto generale della direttiva 2006/112/UE, ispirato al principio di leale cooperazione di cui all'art. 4 TUE, ma anche all'art. 325 TFUE (a tenore del quale gli Stati membri sono tenuti a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione "*con misure dissuasive ed effettive*"), nonché all'art. 2 della Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea (la c.d. *convenzione PIF*), che impone espressamente agli Stati firmatari la previsione di sanzioni penali, che nei casi di frodi gravi devono altresì includere sanzioni privative della libertà.

I giudici nazionali sono quindi tenuti a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, anzitutto mediante l'interpretazione del proprio diritto in maniera conforme al diritto UE; ovvero, laddove tale interpretazione conforme non sia possibile, "*disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*".

Seppur tale principio è ampiamente consolidato nella giurisprudenza della Corte, nuovo è però l'effetto *in malam partem* che ne deriva: la dichiarazione di penale responsabilità dell'imputato e il conseguente assoggettamento alla pena.

Un simile risultato *in malam partem* era già stato consapevolmente messo in conto dall'Avvocato generale nelle conclusioni che lo stesso, a suo tempo, aveva presentato nel caso *Berlusconi*.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Juliane Kokott presentate il 30 aprile 2015 nella causa C-105/14, Taricco

<sup>7</sup> In quell'occasione, Kokott aveva dedotto da una serie di disposizioni di diritto derivato dell'Unione l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare una norma penale più favorevole, entrata in vigore dopo la commissione del fatto, in favore dell'applicazione della norma più severa vigente al momento del fatto; e ciò, ancora una volta, in applicazione del principio

Tuttavia, la Grande Sezione della Corte si era allora rifiutata di seguire l'Avvocato generale su questa strada, in quanto *“una direttiva non può avere l'effetto, di per sé ed indipendentemente da una legge interna di uno Stato membro adottata per la sua attuazione, di determinare o di aggravare la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle sue disposizioni”*.<sup>8</sup>

L'Avvocato generale ha cura, dunque, di distinguere il presente caso dal precedente Berlusconi, sull'assunto che, mentre, quest'ultimo verteva sulla possibile disapplicazione di una norma di diritto penale sostanziale (e cioè le norme incriminatrici delle false comunicazioni sociali, artt. 2621 e 2622 c.c.), nel caso *de quo*, si tratterebbe di disapplicare norme di diritto penale processuale (nonostante la loro collocazione nel codice penale), in quanto relative soltanto alle condizioni per la perseguibilità di reati comunque definiti dalla legge nazionale, che continuerebbe a disciplinare in maniera esclusiva la responsabilità penale.

## 5. La decisione della Corte

Questa volta, però, la Corte, segue l'impostazione dell'Avvocato generale, concordando anzitutto nel ritenere irrilevanti le norme di diritto UE invocate dal giudice del rinvio, e, successivamente, nel sostenere che gli obblighi di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che l'IVA dovuta sia interamente riscossa nei territori degli Stati membri e di lottare contro le frodi in materia di IVA, si ricavano, non solo dalla direttiva 2006/112/CE nel suo complesso, alla luce del principio di leale cooperazione di cui all'art. 4 TUE, e dall'art. 2 della Convenzione PIF, ma già a livello di diritto primario, ovvero dall'art. 325 TFUE, che impegna gli Stati membri a *“lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, li obbliga ad adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari”*. Tra gli interessi finanziari dell'Unione, rientra certamente anche l'interesse alla riscossione delle aliquote agli imponibili IVA, sicché qualsiasi lacuna nella riscossione dell'IVA a livello nazionale si traduce in un pregiudizio per le finanze dell'Unione.

Ciò posto, la Corte rileva che, nel caso di specie, l'ordinamento italiano viola l'art. 325 TFUE sotto un duplice profilo: da un lato, rischiando fortemente di far restare impunita una frode in materia di IVA dell'importo di vari milioni di euro, lesiva come tale anche degli interessi finanziari dell'Unione, in netto contrasto con gli obblighi ivi previsti di tutela effettiva, proporzionata e dissuasiva delle finanze dell'Unione; dall'altro, prevedendo che il termine massimo complessivo della prescrizione ex artt. 160 e 161 c.p. non opera nel caso di associazione finalizzata

---

secondo cui il giudice interno è in ogni caso tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione nel proprio ordinamento, rimuovendo di propria iniziativa gli ostacoli normativi che si oppongono a tale risultato.

<sup>8</sup> Analoga risposta è stata fornita dal giudice dell'Unione con l'ordinanza del 4 maggio 2006, *Mulliez e a.* (cause riunite C-23/03, C-52/03, C-133/03, C-337/03 e C-473/03, in Racc. I-3923). In due di detti procedimenti (C-23/03 e C 473/03, terza questione), si sollevava, proprio, la questione dell'adeguatezza del termine di prescrizione applicabile alla contravvenzione prevista dal nuovo art. 2621 del codice civile.

al contrabbando di tabacchi (di cui all'art. 291-*quater* D.P.R. n. 436/1943), mentre opera per le associazioni finalizzati alle frodi in materia di IVA che ledono, per l'appunto, il bilancio dell'Unione. Un'asimmetria di trattamento, questa, tra frodi contro imposte meramente nazionali e quelle (anche) di pertinenza dell'Unione, espressamente vietata in forza del principio della tutela equivalente, di cui l'art. 325 TFUE è espressione.

Il problema più delicato concerne però le conseguenze che il giudice del rinvio è chiamato a trarre dalla verifica di tali profili di violazione del diritto UE: l'effetto diretto dei primi due paragrafi dell'art. 325 TFUE, dotati di primazia rispetto al diritto nazionale, comporta infatti la conseguenza *“di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente”*, nel caso di specie rappresentata dagli artt. 160 e 161 del codice penale italiano.

Di qui l'obbligata conclusione: *“una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi [...] è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare. Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE”*.

## 6. Le conseguenze per il giudice nazionale

Prima di trattare delle reazioni della giurisprudenza nazionale, conviene ora delineare quali siano le conseguenze di tale decisione per il giudice italiano:

1. innanzitutto egli sarà chiamato a disapplicare soltanto l'ultima parte dell'ultimo comma, successiva al punto e virgola, dell'art. 160 c.p., ove si dispone che *“in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all'articolo 161, secondo comma, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale”*. In sostanza, dunque, la prescrizione comincia nuovamente a decorrere dopo ogni atto interruttivo, senza essere vincolata dai limiti massimi stabiliti dal successivo art. 161.

2. in secondo luogo, potrebbe applicare il dettato del dispositivo della sentenza in esame a qualsiasi reato tributario che abbia comportato l'evasione di tributi IVA (come l'omessa dichiarazione ex art. 5, o l'omesso versamento del tributo ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000) e non soltanto ai procedimenti relativi alle frodi, come l'utilizzo o l'emissione di fatture false, in quanto l'art. 325 TFUE impegna gli Stati a combattere non solo la frode, ma anche le *“altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione”*;

3. in assenza di indicazioni circa la soglia minima di gravità in presenza della quale scatta l'obbligo di disapplicare gli artt. 160 e 161 c.p., dovrà individuare quando la frode (o comunque il reato in materia di IVA) di cui si controverte sia "grave";
4. infine, dovrà accertare quando il combinato disposto di cui agli artt. 160 e 161 c.p. determini l'impossibilità di infliggere sanzioni "in un numero considerevole di casi".<sup>9</sup>

Tuttavia, laddove il processo abbia invece ad oggetto un'associazione per delinquere ex art. 416 c.p. finalizzata alle frodi in materia di IVA, il principio di equivalenza della tutela riservata agli interessi UE rispetto a quella garantita agli interessi nazionali corrispondenti, espresso nell'art 325 TFUE, costituisce ragione sufficiente per la disapplicazione delle norme del codice penale in questione.

### 7. Post Taricco: le reazioni della giurisprudenza italiana

Come era prevedibile, la sentenza in commento ha immediatamente suscitato reazioni contrastanti presso la giurisprudenza italiana.

Difatti, mentre la Terza Sezione della Corte di Cassazione, all'udienza del 17 settembre 2015, ha dato risposta affermativa al quesito "se, in un procedimento penale riguardante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto (IVA), il combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, cod. pen. e dell'art. 161 di tale codice - come modificati dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251 - il quale prevede che l'atto interruttivo verificatosi comporta il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale: a) è idoneo a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, prevedendo termini assoluti di prescrizione che possono determinare l'impunità del reato, con conseguente potenziale lesione degli interessi finanziari dell'Unione europea; b) comporta l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare le predette disposizioni di diritto interno in quanto possono pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione", in linea con quanto sancito dalla Corte di Giustizia, in senso difforme, si è espressa la Corte d'Appello di Milano,<sup>10</sup> la quale ha, invece, ritenuto di investire della questione la Corte costituzionale,<sup>11</sup> invitandola espressamente ad opporre - per la prima volta nella storia della nostra giurisprudenza costituzionale - l'arma dei *controlimiti* alle limitazioni di sovranità nei confronti dell'ordinamento europeo.

Più in particolare, la Corte milanese ha sollevato questione di legittimità costituzionale sull'art. 2 della L. n. 130/2008 con cui viene ordinata l'esecuzione nell'ordinamento italiano del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona, "nella parte che impone di applicare la disposizione di cui all'art. 325 §§ 1 e 2 TFUE, dalla quale - nell'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia nella sentenza in data 8.9.2015,

9 Come sottolinea Viganò F.: "V'è naturalmente da chiedersi come possa il giudice compiere un tale accertamento, e trasferirlo nella motivazione: attraverso l'uso generico di massime di esperienza, fondate in un'ultima analisi sulla propria esperienza personale (che in effetti insegna che in moltissimi casi i procedimenti per reati tributari si estinguono per prescrizione prima di giungere all'accertamento definitivo)? ovvero attraverso una specifica attività istruttoria, compiuta dal pubblico ministero o disposta d'ufficio, avente ad oggetto la raccolta di dati statistici - con la necessaria collaborazione del Ministero della giustizia - sul numero di processi che effettivamente si prescrivono in materia di evasione dell'IVA?", in *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di Iva?*, cit.

10 Corte d'appello di Milano, II sez. pen., ord. 18 settembre 2015, Pres. Maiga, Est. Locurto.

11 Sul punto, si veda Viganò F., *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i 'controlimiti'*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015.

*causa C-105/14, Taricco - discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160 ultimo comma e 161 secondo comma c.p. in presenza delle circostanze indicate nella sentenza, anche se dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per il prolungamento del termine di prescrizione, in ragione del contrasto di tale norma con l'art. 25, secondo comma, Cost."*

Il possibile *controlimite* rispetto al generale obbligo, per il giudice italiano, di dare applicazione ad una norma di diritto primario dell'Unione (l'art. 325 TFUE), viene dunque identificato dalla Corte milanese nel *principio di legalità in materia penale di cui all'art. 25 co. 2 Cost.*, nell'estensione individuata dalla giurisprudenza costituzionale italiana, quale principio fondamentale dell'ordinamento giuridico e, come tale, prevalente rispetto ai vincoli assunti dall'Italia nei confronti dell'ordinamento UE.

Sebbene, infatti, la Corte europea esclude qualsiasi contrasto della sua decisione con il principio di legalità in materia penale, così come riconosciuto dall'art. 49 della Carta europea dei diritti fondamentali (CDFUE), a sua volta da leggersi alla luce della giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 7 CEDU, ritenendo la materia della prescrizione del reato estranea a tale principio ed attinente piuttosto alle condizioni di procedibilità del reato,<sup>12</sup> la costante giurisprudenza della Corte costituzionale italiana si è orientata in senso opposto, affermando che la disciplina della prescrizione del reato sia soggetta al principio di legalità di cui all'art. 25 co. 2 in tutti i suoi corollari (in particolare, riserva di legge e irretroattività dei mutamenti sfavorevoli della relativa disciplina).

Sotto questo profilo si potrebbe forse anche rilevare, a ben vedere, *un'intrinseca contraddizione nel ragionamento della Corte*: essa infatti, pur formalmente considerando la prescrizione come istituto processuale non coperto dal principio di legalità, nella sostanza lo correla funzionalmente al trattamento sanzionatorio, nel senso che solo la disapplicazione del regime prescrizionale controverso potrebbe consentire l'effettiva irrogazione delle sanzioni (di per sé già dissuasive ed effettive) agli imputati di cui si attesti la colpevolezza.<sup>13</sup>

## 8. Considerazioni conclusive

E' evidente dunque che, con la sentenza in analisi, si è dato il via ad un contrasto tra *l'obbligo di punire*, di matrice eurounitaria, derivato dall'art. 325 TFUE, considerato dalla Corte di giustizia conforme al *nullum crimen* così come inteso in sede europea sulla base dell'art. 49 CDFUE, e il medesimo principio del *nullum crimen* nella estensione attribuitigli dal *diritto costituzionale italiano* sulla base dell'art. 25 co. 2 Cost.

Tuttavia, il vero nodo, sottostante a tale contrasto, si può ricondurre alla pretesa dello Stato

<sup>12</sup> Secondo, la Corte, che affronta *ex professo* quest'obiezione, il principio di legalità non è in alcun modo vulnerato, in quanto la materia della prescrizione del reato attiene in realtà alle condizioni di procedibilità del reato, e non è pertanto coperta dalla garanzia del *nullum crimen*; tanto che nel caso di specie, osservano i giudici di Lussemburgo, i fatti commessi dagli imputati integravano i reati previsti dalle norme allora già in vigore, ed erano passibili delle stesse pene che oggi dovrebbero essere loro applicate: e tanto basta per garantire il rispetto del principio di legalità, nella sua funzione di baluardo delle libere scelte d'azione dell'individuo (che ha diritto a non essere sorpreso dall'inflizione di sanzioni penali per lui non prevedibili al momento della commissione del fatto).

Con ciò il discorso, per la Corte di giustizia, è chiuso: la soluzione imposta ai giudici italiani è compatibile con il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti a livello europeo della Carta, che vincolano in egual misura le istituzioni europee e quelle nazionali nell'attuazione del diritto UE; e tanto basta a garantire la legittimità di tale soluzione.

<sup>13</sup> Nello stesso senso, Amalfitano A., *Da una impunità di fatto a una imprescrittibilità di fatto della frode in materia di imposta sul valore aggiunto?*, cit.

che a determinare la responsabilità penale di un individuo sia soltanto la legge nazionale, al riparo da ingerenze, se non esclusivamente *in bonam partem*, di fonti sovranazionali, alle quali pure si riconosce, in ogni altra materia, primazia rispetto al diritto nazionale. Una pretesa legata non già alla tutela dei diritti fondamentali dell'individuo, quanto piuttosto all'idea della sovranità nazionale, della quale il diritto penale costituisce espressione più autentica.

Ebbene, anche se questa idea sia ormai costantemente in crisi, a fronte di una realtà normativa sempre più complessa, nella quale si integrano e si compenetrano norme nazionali e norme dell'Unione, in attesa di conoscere la decisione della Corte Costituzionale, sarebbe indispensabile un intervento sollecito del legislatore, sia per non perdere l'occasione di ridisegnare la disciplina della prescrizione, sia per evitare ulteriori *incursioni* del giudice di Lussemburgo nell'autonomia processuale nazionale.

## Corte di Giustizia dell'UE, sentenza del 8 settembre 2015, C 105/14

*«Rinvio pregiudiziale – Procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 325 TFUE – Normativa nazionale che prevede termini assoluti di prescrizione che possono determinare l'impunità dei reati – Potenziale lesione degli interessi finanziari dell'Unione europea – Obbligo per il giudice nazionale di disapplicare qualsiasi disposizione di diritto interno che possa pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione»*

### Nella causa C 105/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunale di Cuneo (Italia), con ordinanza del 17 gennaio 2014, pervenuta in cancelleria il 5 marzo 2014, nel procedimento penale a carico di ....(omissis)

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vicepresidente, R. Silva de Lapuerta, L. Bay Larsen, T. von Danwitz e J. C. Bonichot, presidenti di sezione, A. Arabadjiev, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger (relatore), A. Prechal, E. Jarašiūnas e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: L. Carrasco Marco, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 3 marzo 2015,

considerate le osservazioni presentate: ....(omissis)

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 aprile 2015,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 101 TFUE, 107 TFUE e 119 TFUE nonché dell'articolo 158 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento penale a carico dei sigg. xxxx (in prosieguo, congiuntamente: gli «imputati»), ai quali viene imputata la costituzione e l'organizzazione di un'associazione allo scopo di commettere più delitti in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA).

### Contesto normativo

#### Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 325 TFUE prevede quanto segue:

«1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

(...)».

La Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee

4 A termini del preambolo della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, firmata a Lussemburgo il 26 luglio 1995 (GU C 316, pag. 48; in prosieguo: la «Convenzione PIF»), le parti contraenti di tale Convenzione, Stati membri dell'Unione europea, sono convinti «che la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee esige che ogni condotta fraudolenta che leda tali interessi debba dar luogo ad azioni penali» e «della necessità di rendere tali condotte passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive, fatta salva l'applicazione di altre sanzioni in taluni casi opportuni, e di prevedere, almeno nei casi gravi,

delle pene privative della libertà».

5 L'articolo 1, paragrafo 1, della Convenzione PIF così dispone:

«Ai fini della presente convenzione costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee:

(...)

b) in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

– all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;

(...)».

6 L'articolo 2, paragrafo 1, di tale Convenzione prevede quanto segue:

«Ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1, siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'estradizione, rimanendo inteso che dev'essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a [EUR] 50 000 (...)».

La direttiva 2006/112

7 L'articolo 131 della direttiva 2006/112 dispone che:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [del titolo IX della direttiva 2006/112] si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

8 L'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

9 L'articolo 158 della suddetta direttiva dispone quanto segue:

«1. (...) gli Stati membri possono prevedere un regime di deposito diverso da quello doganale nei casi seguenti:

a) per i beni destinati a punti di vendita in esenzione da imposte (...);

(...)

2. Quando si avvalgono della facoltà di esenzione di cui al paragrafo 1, lettera a), gli Stati membri adottano le misure necessarie per assicurare l'applicazione corretta e semplice di detta esenzione e per prevenire qualsiasi evasione, elusione e abuso.

(...)».

La decisione 2007/436/CE

10 L'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 163, pag. 17), è del seguente tenore:

«Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione europea le entrate provenienti:

(...)

b) (...) dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie. (...)».

Il diritto italiano

11 L'articolo 157 del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251 (GURI n. 285, del 7 dicembre 2005; in prosieguo: il «codice penale»), articolo riguardante la prescrizione in materia penale, prevede quanto segue:

«La prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria.

(...)».

12 L'articolo 158 di tale codice fissa l'inizio della decorrenza del termine della prescrizione nel modo seguente:

«Il termine della prescrizione decorre, per il reato consumato, dal giorno della consumazione; per il reato tentato, dal giorno in cui è cessata l'attività del colpevole; per il reato permanente, dal giorno in cui è cessata la permanenza.

(...)».

13 Ai sensi dell'articolo 159 di detto codice, relativo alle regole sulla sospensione del corso della prescrizione:

«Il corso della prescrizione rimane sospeso in ogni caso in cui la sospensione del procedimento o del processo penale o dei termini di custodia cautelare è imposta da una particolare disposizione di legge, oltre che nei casi di:

- 1) autorizzazione a procedere;
- 2) deferimento della questione ad altro giudizio;
- 3) sospensione del procedimento o del processo penale per ragioni di impedimento delle parti e dei difensori ovvero su richiesta dell'imputato o del suo difensore. (...)

(...)

La prescrizione riprende il suo corso dal giorno in cui è cessata la causa della sospensione».

14 L'articolo 160 del medesimo codice, che disciplina l'interruzione del corso della prescrizione, così dispone:

«Il corso della prescrizione è interrotto dalla sentenza di condanna o dal decreto di condanna.

Interrompono pure la prescrizione l'ordinanza che applica le misure cautelari personali e (...) il decreto di fissazione della udienza preliminare (...).

La prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno della interruzione. Se più sono gli atti interruttivi, la prescrizione decorre dall'ultimo di essi; ma in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all'articolo 161, secondo comma, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3 bis e 3 quater, del codice di procedura penale».

15 A norma dell'articolo 161 del codice penale, relativo agli effetti della sospensione e dell'interruzione:

«La sospensione e l'interruzione della prescrizione hanno effetto per tutti coloro che hanno commesso il reato.

Salvo che si proceda per i reati di cui all'articolo 51, commi 3 bis e 3 quater, del codice di procedura penale, in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere (...)».

16 L'articolo 416 del codice penale punisce con la reclusione fino a sette anni i promotori di un'associazione finalizzata alla commissione di più delitti. Coloro che si limitano a partecipare ad una siffatta associazione sono puniti con la reclusione fino a cinque anni.

17 Ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, recante nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (GURI n. 76 del 31 marzo 2000; in prosieguo: il «d.lgs. n. 74/2000»), la presentazione di una dichiarazione IVA fraudolenta che menzioni fatture o altri documenti relativi a operazioni inesistenti è punita con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Alla stessa pena soggiace, ai sensi dell'articolo 8 del d.lgs. n. 74/2000, chiunque emetta fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione dell'IVA.

Fatti della controversia principale e questioni pregiudiziali

18 A carico degli imputati è stato promosso, dinanzi al Tribunale di Cuneo, un procedimento penale con l'imputazione di aver costituito e organizzato, nel corso degli esercizi fiscali dal 2005 al 2009, un'associazione per delinquere allo scopo di commettere vari delitti in materia di IVA. Essi vengono infatti accusati di aver posto in essere operazioni giuridiche fraudolente, note come «frodi carosello» – che implicavano, in particolare, la costituzione di società interposte e l'emissione di falsi documenti – che avrebbero consentito l'acquisto di beni, segnatamente di bottiglie di champagne, in esenzione da IVA. Tale operazione avrebbe consentito alla società Planet Srl (in prosieguo: la «Planet») di disporre di prodotti a un prezzo inferiore a quello di mercato che poteva rivendere ai suoi clienti, in tal modo falsando detto mercato.

19 La Planet avrebbe ricevuto fatture emesse da tali società interposte per operazioni inesistenti. Le stesse società avrebbero tuttavia omesso di presentare la dichiarazione annuale IVA o, pur avendola presentata, non avrebbero comunque provveduto ai corrispondenti versamenti d'imposta. La Planet avrebbe invece annotato nella propria contabilità le fatture emesse dalle suddette società interposte detraendo indebitamente l'IVA in esse riportata e, di conseguenza, avrebbe presentato dichiarazioni annuali IVA fraudolente.

20 Dall'ordinanza di rinvio emerge che, dopo che il procedimento sottoposto alla cognizione del giudice del rinvio è stato oggetto di vari incidenti procedurali e a seguito del rigetto delle numerose eccezioni sollevate dagli imputati nell'ambito

dell'udienza preliminare svoltasi dinanzi a detto giudice, quest'ultimo è chiamato, da un lato, a pronunciare sentenza di non luogo a procedere nei confronti di uno degli imputati, il sig. Anakiev, poiché i reati considerati risultano estinti per prescrizione nei suoi riguardi. Dall'altro, egli dovrebbe emettere decreto di rinvio a giudizio per gli altri imputati, fissando un'udienza dinanzi al giudice del dibattimento.

21 Il giudice del rinvio precisa che i reati contestati agli imputati sono puniti, ai sensi degli articoli 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000, con la reclusione fino a sei anni. Il delitto di associazione per delinquere, previsto dall'articolo 416 del codice penale, di cui gli imputati potrebbero altresì essere dichiarati colpevoli, sarebbe invece punito con la reclusione fino a sette anni per i promotori dell'associazione e fino a cinque anni per i semplici partecipanti. Ne consegue che, per i promotori dell'associazione per delinquere, il termine di prescrizione è di sette anni, mentre è di sei anni per tutti gli altri. L'ultimo atto interruttivo del termine sarebbe stato il decreto di fissazione dell'udienza preliminare.

22 Orbene, nonostante l'interruzione della prescrizione, il termine della medesima non potrebbe essere prorogato, in applicazione del combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale e dell'articolo 161 dello stesso codice (in prosieguo: le «disposizioni nazionali di cui trattasi») oltre i sette anni e sei mesi o, per i promotori dell'associazione per delinquere, oltre gli otto anni e nove mesi a decorrere dalla data di consumazione dei reati. Secondo il giudice del rinvio, è certo che tutti i reati, ove non ancora prescritti, lo saranno entro l'8 febbraio 2018, ossia prima che possa essere pronunciata sentenza definitiva nei confronti degli imputati. Da ciò conseguirebbe che questi ultimi, accusati di aver commesso una frode in materia di IVA per vari milioni di euro, potranno beneficiare di un'impunità di fatto dovuta allo scadere del termine di prescrizione.

23 Ad avviso del giudice del rinvio, tale conseguenza era tuttavia prevedibile a causa dell'esistenza della regola sancita dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale e dell'articolo 161, secondo comma, dello stesso codice, regola che permettendo solamente, a seguito di interruzione della prescrizione, un prolungamento del termine di prescrizione di appena un quarto della sua durata iniziale, finisce in realtà col non interrompere la prescrizione nella maggior parte dei procedimenti penali.

24 Orbene, i procedimenti penali relativi a una frode fiscale come quella contestata agli imputati comporterebbero, di norma, indagini assai complesse, con la conseguenza che il procedimento si protrarrebbe a lungo già nella fase delle indagini preliminari. La durata del procedimento, cumulati tutti i gradi di giudizio, sarebbe tale che, in questo tipo di casi, l'impunità di fatto costituirebbe in Italia non un'evenienza rara, ma la norma. Peraltro, sarebbe spesso impossibile per l'amministrazione tributaria italiana recuperare l'importo di imposte che abbiano fatto oggetto del reato considerato.

25 In tale contesto, il giudice del rinvio ritiene che le disposizioni italiane di cui trattasi autorizzino indirettamente una concorrenza sleale da parte di taluni operatori economici stabiliti in Italia rispetto ad imprese con sede in altri Stati membri, con conseguente violazione dell'articolo 101 TFUE. Peraltro, tali disposizioni sarebbero idonee a favorire determinate imprese, in violazione dell'articolo 107 TFUE. Inoltre, dette disposizioni creerebbero, di fatto, un'esenzione non prevista all'articolo 158, paragrafo 2, della direttiva 2006/112. Infine, l'impunità de facto di cui godrebbero gli evasori fiscali violerebbe il principio direttivo, previsto all'articolo 119 TFUE, secondo cui gli Stati membri devono vigilare sul carattere sano delle loro finanze pubbliche.

26 Il giudice del rinvio ritiene tuttavia che, qualora gli fosse consentito disapplicare le disposizioni nazionali di cui trattasi, sarebbe possibile garantire in Italia l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

27 Sulla base di tali considerazioni, il Tribunale di Cuneo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) [S]e, modificando con legge n. 251 del 2005 l'art. 160 ultimo comma del codice penale italiano – nella parte in cui contempla un prolungamento del termine di prescrizione di appena un quarto a seguito di interruzione, e quindi, consentendo la prescrizione dei reati nonostante il tempestivo esercizio dell'azione penale, con conseguente impunità – sia stata infranta la norma a tutela della concorrenza contenuta nell'art. 101 del TFUE;

2) Se, modificando con legge n. 251 del 2005 l'art. 160 ultimo comma del codice penale italiano – nella parte in cui contempla un prolungamento del termine di prescrizione di appena un quarto a seguito di interruzione, e quindi, privando di conseguenze penali i reati commessi da operatori economici senza scrupoli – lo Stato italiano abbia introdotto una forma di aiuto vietata dall'art. 107 del TFUE;

3) Se, modificando con legge n. 251 del 2005 l'art. 160 ultimo comma del codice penale italiano – nella parte in cui contempla un prolungamento del termine di prescrizione di appena un quarto a seguito di interruzione, e quindi, creando un'ipotesi di impunità per coloro che strumentalizzano la direttiva comunitaria – lo Stato italiano abbia indebitamente aggiunto un'esenzione ulteriore rispetto a quelle tassativamente contemplate dall'articolo 158 della direttiva 2006/112/CE;

4) Se, modificando con legge n. 251 del 2005 l'art. 160 ultimo comma del codice penale italiano – nella parte in cui contempla un prolungamento del termine di prescrizione di appena un quarto a seguito di interruzione, e quindi, rinunciando a

punire condotte che privano lo Stato delle risorse necessarie anche a far fronte agli obblighi verso l'Unione europea, sia stato violato il principio di finanze sane fissato dall'art. 119 del TFUE».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità delle questioni

28 Il sig. Anakiev nonché i governi italiano e tedesco ritengono che le questioni poste dal giudice del rinvio siano irricevibili. A tale riguardo, il sig. Anakiev rileva che le disposizioni di diritto nazionale che stabiliscono le regole sulla prescrizione per i reati in materia fiscale sono state oggetto di recente modifica, ragion per cui le considerazioni del giudice del rinvio risultano infondate. I governi italiano e tedesco sostengono, in sostanza, che le questioni di interpretazione poste dal giudice del rinvio sono puramente astratte o ipotetiche e non hanno alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale.

29 In proposito, occorre rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della collaborazione tra quest'ultima e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale ai fini dell'emanazione della propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenza Banco Privado Português e Massa Insolvente do Banco Privado Português, C 667/13, EU:C:2015:151, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

30 Ne consegue che le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenza Halaf, C 528/11, EU:C:2013:342, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

31 Tuttavia, come in sostanza rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 45 e seguenti delle sue conclusioni, i presupposti che possono condurre la Corte a rifiutare di pronunciarsi sulle questioni poste risultano, nel caso di specie, manifestamente insussistenti. Infatti, le indicazioni contenute nell'ordinanza di rinvio consentono alla Corte di formulare risposte utili per il giudice del rinvio. Inoltre, tali indicazioni sono idonee a consentire agli interessati menzionati all'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi in modo efficace.

32 Peraltro, dall'ordinanza di rinvio risulta chiaramente che le questioni poste alla Corte non sono affatto di tipo ipotetico e che viene individuato un rapporto con la realtà effettiva della controversia principale, dato che tali questioni vertono sull'interpretazione di varie disposizioni del diritto dell'Unione che il giudice del rinvio considera determinanti per la futura decisione che sarà chiamato a emanare nel procedimento principale, più precisamente per quel che riguarda il rinvio a giudizio degli imputati.

33 La domanda di pronuncia pregiudiziale deve pertanto essere dichiarata ricevibile.

Sulla terza questione

34 Con la sua terza questione, che è opportuno affrontare per prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, da un lato, se una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi – normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti reati in materia di IVA comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale, consentendo in tal modo agli imputati di beneficiare di un'impunità di fatto – determini l'introduzione di un'ipotesi di esenzione dall'IVA non prevista all'articolo 158 della direttiva 2006/112. D'altro lato, in caso di risposta affermativa a tale questione, il giudice del rinvio chiede se gli sia consentito disapplicare dette disposizioni.

Sulla conformità al diritto dell'Unione di una normativa nazionale come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi

35 Occorre in limine rilevare che, sebbene la terza questione faccia riferimento all'articolo 158 della direttiva 2006/112, emerge chiaramente dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio che, con tale questione, il giudice del rinvio mira a determinare, in sostanza, se una normativa nazionale come quella stabilita dalle disposizioni di cui trattasi non si risolva in un ostacolo all'efficace lotta contro la frode in materia di IVA nello Stato membro interessato, in modo incompatibile con la direttiva 2006/112 nonché, più in generale, con il diritto dell'Unione.

36 A tale riguardo, si deve ricordare che, in base al combinato disposto della direttiva 2006/112 e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, gli Stati membri hanno non solo l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire

che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode (v., in tal senso, sentenza Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

37 Inoltre, l'articolo 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, li obbliga ad adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (v. sentenza Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

38 La Corte ha in proposito sottolineato che, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde (v. sentenza Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 26).

39 Se è pur vero che gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due, al fine di assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione conformemente alle disposizioni della direttiva 2006/112 e all'articolo 325 TFUE (v., in tal senso, sentenza Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 34 e giurisprudenza ivi citata), possono tuttavia essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA.

40 Occorre del resto ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF, gli Stati membri devono prendere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà.

41 La nozione di «frode» è definita all'articolo 1 della Convenzione PIF come «qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale [dell'Unione] o dei bilanci gestiti [dall'Unione] o per conto di ess[a]». Tale nozione include, di conseguenza, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. Questa conclusione non può essere infirmata dal fatto che l'IVA non sarebbe riscossa direttamente per conto dell'Unione, poiché l'articolo 1 della Convenzione PIF non prevede affatto un presupposto del genere, che sarebbe contrario all'obiettivo di tale Convenzione di combattere con la massima determinazione le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

42 Nel caso di specie, dall'ordinanza di rinvio emerge che la normativa nazionale prevede sanzioni penali per i reati perseguiti nel procedimento principale, vale a dire, in particolare, la costituzione di un'associazione per delinquere allo scopo di commettere delitti in materia di IVA nonché una frode nella medesima materia per vari milioni di euro. Si deve rilevare come simili reati costituiscano casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

43 Orbene, dall'insieme delle considerazioni svolte ai punti 37 e da 39 a 41 della presente sentenza emerge che gli Stati membri devono assicurarsi che casi siffatti di frode grave siano passibili di sanzioni penali dotate, in particolare, di carattere effettivo e dissuasivo. Peraltro, le misure prese a tale riguardo devono essere le stesse che gli Stati membri adottano per combattere i casi di frode di pari gravità che ledono i loro interessi finanziari.

44 Il giudice nazionale è quindi tenuto a verificare, alla luce di tutte le circostanze di diritto e di fatto rilevanti, se le disposizioni nazionali applicabili consentano di sanzionare in modo effettivo e dissuasivo i casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

45 Si deve in proposito precisare che né il giudice del rinvio né gli interessati che hanno presentato osservazioni alla Corte hanno sollevato dubbi sul carattere dissuasivo, in sé, delle sanzioni penali indicate da detto giudice, ossia della pena della reclusione fino a sette anni, e neppure sulla conformità al diritto dell'Unione della previsione, nel diritto penale italiano, di un termine di prescrizione per i fatti costitutivi di una frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

46 Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio emerge che le disposizioni nazionali di cui trattasi, introducendo una regola in base alla quale, in caso di interruzione della prescrizione per una delle cause menzionate all'articolo 160 del codice penale, il termine di prescrizione non può essere in alcun caso prolungato di oltre un quarto della sua durata iniziale, hanno per conseguenza, date la complessità e la lunghezza dei procedimenti penali che conducono all'adozione di una sentenza definitiva, di neutralizzare l'effetto temporale di una causa di interruzione della prescrizione.

47 Qualora il giudice nazionale dovesse concludere che dall'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di interruzione della prescrizione consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa

essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva, si dovrebbe constatare che le misure previste dal diritto nazionale per combattere contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non possono essere considerate effettive e dissuasive, il che sarebbe in contrasto con l'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, con l'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF nonché con la direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

48 Inoltre, il giudice nazionale dovrà verificare se le disposizioni nazionali di cui trattasi si applichino ai casi di frode in materia di IVA allo stesso modo che ai casi di frode lesivi dei soli interessi finanziari della Repubblica italiana, come richiesto dall'articolo 325, paragrafo 2, TFUE. Ciò non avverrebbe, in particolare, se l'articolo 161, secondo comma, del codice penale stabilisse termini di prescrizione più lunghi per fatti, di natura e gravità comparabili, che ledano gli interessi finanziari della Repubblica italiana. Orbene, come osservato dalla Commissione europea nell'udienza dinanzi alla Corte, e con riserva di verifica da parte del giudice nazionale, il diritto nazionale non prevede, in particolare, alcun termine assoluto di prescrizione per quel che riguarda il reato di associazione allo scopo di commettere delitti in materia di accise sui prodotti del tabacco.

Sulle conseguenze di un'eventuale incompatibilità delle disposizioni nazionali di cui trattasi con il diritto dell'Unione e sul ruolo del giudice nazionale

49 Qualora il giudice nazionale giungesse alla conclusione che le disposizioni nazionali di cui trattasi non soddisfano gli obblighi del diritto dell'Unione relativi al carattere effettivo e dissuasivo delle misure di lotta contro le frodi all'IVA, detto giudice sarebbe tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione disapplicando, all'occorrenza, tali disposizioni e neutralizzando quindi la conseguenza rilevata al punto 46 della presente sentenza, senza che debba chiedere o attendere la previa rimozione di dette disposizioni in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (v. in tal senso, sentenze Berlusconi e a., C 387/02, C 391/02 e C 403/02, EU:C:2005:270, punto 72 e giurisprudenza ivi citata, nonché Küçükdeveci, C 555/07, EU:C:2010:21, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

50 A tale riguardo, è necessario sottolineare che l'obbligo degli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive nonché il loro obbligo di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari sono obblighi imposti, in particolare, dal diritto primario dell'Unione, ossia dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

51 Tali disposizioni del diritto primario dell'Unione pongono a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e non accompagnato da alcuna condizione quanto all'applicazione della regola in esse enunciata, ricordata al punto precedente.

52 In forza del principio del primato del diritto dell'Unione, le disposizioni dell'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE hanno l'effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente (v. in tal senso, in particolare, sentenza ANAFE, C 606/10, EU:C:2012:348, punto 73 e giurisprudenza ivi citata).

53 Occorre aggiungere che se il giudice nazionale dovesse decidere di disapplicare le disposizioni nazionali di cui trattasi, egli dovrà allo stesso tempo assicurarsi che i diritti fondamentali degli interessati siano rispettati. Questi ultimi, infatti, potrebbero vedersi infliggere sanzioni alle quali, con ogni probabilità, sarebbero sfuggiti in caso di applicazione delle suddette disposizioni di diritto nazionale.

54 A tale riguardo, diversi interessati che hanno presentato osservazioni alla Corte hanno fatto riferimento all'articolo 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), che sancisce i principi di legalità e di proporzionalità dei reati e delle pene, in base ai quali, in particolare, nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale.

55 Tuttavia, con riserva di verifica da parte del giudice nazionale, la disapplicazione delle disposizioni nazionali di cui trattasi avrebbe soltanto per effetto di non abbreviare il termine di prescrizione generale nell'ambito di un procedimento penale pendente, di consentire un effettivo perseguimento dei fatti incriminati nonché di assicurare, all'occorrenza, la parità di trattamento tra le sanzioni volte a tutelare, rispettivamente, gli interessi finanziari dell'Unione e quelli della Repubblica italiana. Una disapplicazione del diritto nazionale siffatta non violerebbe i diritti degli imputati, quali garantiti dall'articolo 49 della Carta.

56 Infatti, non ne deriverebbe affatto una condanna degli imputati per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva un reato punito dal diritto nazionale (v., per analogia, sentenza Niselli, C 457/02, EU:C:2004:707, punto 30), né l'applicazione di una sanzione che, allo stesso momento, non era prevista da tale diritto. Al contrario, i fatti contestati agli imputati nel procedimento principale integravano, alla data della loro commissione, gli stessi reati ed erano passibili delle stesse sanzioni penali attualmente previste.

57 La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo relativa all'articolo 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, che sancisce diritti corrispondenti a quelli garantiti dall'articolo 49 della Carta, avvalorata tale conclusione. Secondo tale giurisprudenza, infatti, la proroga del termine di prescrizione e la sua immediata applicazione non comportano una lesione dei diritti garantiti dall'articolo 7

della suddetta Convenzione, dato che tale disposizione non può essere interpretata nel senso che osta a un allungamento dei termini di prescrizione quando i fatti addebitati non si siano ancora prescritti [v., in tal senso, Corte eur D.U., sentenze Coëme e a. c. Belgio, nn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 e 33210/96, § 149, CEDU 2000 VII; Scoppola c. Italia (n. 2) del 17 settembre 2009, n. 10249/03, § 110 e giurisprudenza ivi citata, e OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russia del 20 settembre 2011, n. 14902/04, §§ 563, 564 e 570 e giurisprudenza ivi citata].

58 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla terza questione che una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi – normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di IVA comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale – è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare. Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

Sulle questioni prima, seconda e quarta

59 Con la sua prima, seconda e quarta questione, da esaminarsi congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un regime di prescrizione applicabile a reati commessi in materia di IVA, come quello previsto dalle disposizioni nazionali di cui trattasi nella loro versione vigente alla data dei fatti di cui al procedimento principale, possa essere valutato alla luce degli articoli 101 TFUE, 107 TFUE e 119 TFUE.

60 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'articolo 101 TFUE, esso vieta tutti gli accordi tra imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra gli Stati membri e che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato interno. Come in sostanza rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, un'attuazione eventualmente carente delle disposizioni penali nazionali in materia di IVA non ha tuttavia una necessaria incidenza su possibili comportamenti collusivi tra imprese, contrari all'articolo 101 TFUE, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

61 Con riferimento, in secondo luogo, al divieto degli aiuti di Stato previsto all'articolo 107 TFUE, occorre ricordare che una misura mediante la quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto agli altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (v., in particolare, sentenza P, C 6/12, EU:C:2013:525, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

62 Orbene, se il carattere non effettivo e/o non dissuasivo delle sanzioni previste in materia di IVA può eventualmente procurare un vantaggio finanziario alle imprese interessate, l'applicazione dell'articolo 107 TFUE non può tuttavia assumere rilievo nel caso di specie, dal momento che tutte le transazioni sono soggette al regime di IVA e che qualsiasi reato in materia di IVA è penalmente sanzionato, a prescindere da casi particolari nei quali il regime della prescrizione potrebbe privare determinati reati di conseguenze penali.

63 In terzo luogo, quanto all'articolo 119 TFUE, tale disposizione menziona, al paragrafo 3, tra i principi direttivi che devono governare le azioni degli Stati membri nell'ambito dell'instaurazione di una politica economica e monetaria, il principio secondo cui gli Stati membri devono vigilare sul carattere sano delle loro finanze pubbliche.

64 Orbene, si deve rilevare che la questione riguardante la conformità al suddetto principio di finanze pubbliche sane delle disposizioni di diritto nazionale di cui trattasi, che possono lasciare impuniti determinati reati in materia di IVA, non rientra nella sfera di applicazione dell'articolo 119 TFUE, dato che il collegamento tra tale questione e il suddetto obbligo gravante sugli Stati membri è molto indiretto.

65 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla prima, alla seconda e alla quarta questione che un regime della prescrizione applicabile a reati commessi in materia di IVA, come quello previsto dalle disposizioni nazionali di cui trattasi nella loro versione vigente alla data dei fatti di cui al procedimento principale, non può essere valutato alla luce degli articoli 101 TFUE, 107 TFUE e 119 TFUE.

Sulle spese

66 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

**Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:**

- 1) Una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'articolo 161 di tale codice – normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale – è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare. Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.
- 2) Un regime della prescrizione applicabile a reati commessi in materia di imposta sul valore aggiunto, come quello previsto dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, del codice penale, come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'articolo 161 di tale codice, non può essere valutato alla luce degli articoli 101 TFUE, 107 TFUE e 119 TFUE.

Firme

